



**Osservatorio Tributario n. 3/2018**  
**Maggio – Giugno 2018**

**Rassegna di Legislazione  
Dottrina  
Prassi Amministrativa  
Giurisprudenza**

***In evidenza***

	Linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 110, comma 7, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di prezzi di trasferimento. <b>Decreto 14 maggio 2018</b>
<b>ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)</b>	"La nuova definizione di stabile organizzazione (art. 162 del TUIR)" <b>S. MAYR e G. FORT, in Boll. Trib. 7/2018</b>
<b>IRES</b>	"Nuovi sviluppi in tema di consolidato nazionale" <b>S.M. GALARDO, in La Gest. Straord. Impr. 2/2018</b>
<b>IRES</b>	IRES – Consolidato fiscale – Riorganizzazione societaria – Controllante neocostituita può optare per il consolidato – Non sussiste indebito vantaggio fiscale. <b>Ris. Agenzia delle Entrate 17 maggio 2018, n. 40/E</b>
<b>IRES</b>	IRES – Libertà di stabilimento – Società residente in UE – Deducibilità delle perdite subite dalla stabile organizzazione. <b>Corte di Giust. UE, 12 giugno 2018, causa n. C-650/16</b>
<b>REDDITI DI IMPRESA</b>	"Diretta imputazione a patrimonio: rilevanza fiscale per i soggetti IAS adopter" <b>G. ALBANO e M. BETTARINI</b>
<b>REDDITI DI IMPRESA</b>	ACE – Periodi d'imposta infrannuali – Coefficiente da applicare <b>Interpello DRE Lombardia 29 marzo 2018, n. 954-124/2018</b>
<b>REDDITI DI IMPRESA</b>	Redditi di impresa – Svalutazione dei crediti – Svalutazione integrale – Imputazione a conto economico – Legittimità – Rischio di inesigibilità non definitivo. <b>Cass., sez. trib. 4 maggio 2018, n. 10685</b>

## PROVVEDIMENTI EMANATI E PUBBLICATI IN G.U. DAL 1 MAGGIO AL 30 GIUGNO 2018

Decreto 14 maggio 2018	Pag. 1
Decreto Legislativo 18 maggio 2018, n. 60	“ 1

### ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

“Accertamento – Il regime di indeducibilità dei costi <i>black list</i> e la diabolica prova contraria”, di <b>P.L. CARDELLA</b> .	“ 2
------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

### ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)

“Non è stabile organizzazione la sede in cui si riuniscono i <i>manager</i> di una società estera”, di <b>F. GALLIO</b> .	” 3
“La nuova definizione di stabile organizzazione (art. 162 del TUIR), di <b>S. MAYR</b> e <b>G. FORT</b> .”	“ 3
“La stabile organizzazione “da cantiere” e “da servizi” nelle convenzioni italiane”, di <b>G. ROLLE</b> .”	“ 4
“La disciplina interna della stabile organizzazione si conforma alle indicazioni BEPS”, di <b>D. SANSONETTI</b> .”	“ 5
“Le ipotesi negative nella nuova definizione di stabile organizzazione”, di <b>A. TRAINOTTI</b> e <b>M. PIAZZA</b> .”	“ 5
Fiscalità internazionale – Ritenute – Restituzione delle ritenute applicate sui dividendi erogati dalla società-figlia – Pagamento dell’imposta sulle società da parte della società madre – Necessità. <b>Cass., sez. trib. 25 ottobre 2017, n. 25264.</b>	“ 6

### IRPEF

“La deduzione delle somme restituite al soggetto erogatore”, di <b>S. CAPOLUPO</b> .”	“ 7
“IRPEF – Indennità risarcitoria percepita dal lavoratore dipendente – Imponibilità – Somme destinate a reintegrare, anche in via transattiva, il danno subito dalla mancata percezione di redditi – Rilevanza. <b>Comm. trib. reg. di Roma 28 febbraio 2018, n. 1351/7/10/18.</b> ”	“ 7

### IRES

“Nuovi sviluppi in tema di consolidato nazionale”, di <b>S.M. GALARDO</b> .	“ 8
“Svalutazione di credito o perdita di valore: in base al carattere temporaneo o definitivo della rettifica” di <b>F. GALLIO</b> .”	“ 9
IRES – Consolidato fiscale – Riorganizzazione societaria – Controllante neocostituita può optare per il consolidato – Non sussiste indebito vantaggio fiscale. <b>Ris. Agenzia delle entrate 17 maggio 2018, n. 40/E.</b>	“ 10
IRES – Libertà di stabilimento – Beneficio concesso a titolo gratuito da una società residente a una società non residente collegata da vincoli di interdipendenza – Rettifica dei redditi imponibili della società residente – mancata rettifica dei redditi imponibili in caso di beneficio identico concesso da una società residente a un’altra società residente collegata da tali vincoli – Restrizione alla libertà di stabilimento – Giustificazione. <b>Corte di Giust. UE 31 maggio 2018, n. 382/16.</b>	“ 10

IRES – Libertà di stabilimento – Società residente UE – Deducibilità delle perdite subite dalla stabile organizzazione. <b>Corte di Cost. UE, 12 giugno 2018, causa n. C-650/16.</b>	<b>Pag. 11</b>
IRES – Scissione – Responsabilità per debiti fiscali della società scissa – Solidarietà illimitata di tutte le società partecipanti alla scissione – Differente trattamento rispetto alla disciplina civile – Questione di legittimità costituzionale – Infondatezza. <b>Corte Cost. 26 aprile 2018, n. 90.</b>	<b>“ 11</b>
IRES – Consolidato – Interruzione – Trasferimento di crediti IVA ed IRAP in assenza di debito IRES – Legittimità. <b>Cass., sez. trib. 21 febbraio 2018, n. 4155.</b>	<b>“ 11</b>
IERS – Polizze rischio morte o invalidità amministratori – Deducibilità. <b>Comm. trib. reg. della Lombardia, 14 febbraio 2018, n. 615/1/18.</b>	<b>“ 12</b>
IRES – Classificazione delle partecipazioni in bilancio – Condizioni. <b>Comm. trib. prov. di Brescia 4 aprile 2018, n. 190/5/18.</b>	<b>“ 12</b>
IRES – Esterovestizione – Sede amministrativa <b>Comm. trib. reg. della Lombardia 19 aprile 2018, n. 1807/18/18.</b>	<b>“ 12</b>
IRES – Credito per le imposte pagate all'estero – Imposta estera eccedente l'imposta netta italiana – Rimborso – Diniego. <b>Comm. trib. prov. di Milano, 23 aprile 2018, n. 1814/1/18.</b>	<b>“ 13</b>

#### **REDDITI DI CAPITALE**

“Questioni di regime transitorio nella nuova tassazione dei dividendi”, di <b>D. LIBURDI</b> e <b>M. SIRONI</b> .	<b>“ 13</b>
“Le novità 2008 per i dividendi dai “paradisi fiscali”” di <b>P. SELLA</b> .	<b>“ 13</b>

#### **REDDITI DI IMPRESA**

“Diretta imputazione a patrimonio: rilevanza fiscale per i soggetti IAS <i>adopter</i> ”, di <b>G. ALBANO</b> e <b>M. BETTARINI</b> .	<b>“ 14</b>
“Il principio di competenza per le imprese che applicano i “nuovi OIC””, di <b>G. FERRANTI</b> .	<b>“ 16</b>
“I derivati di copertura nelle operazioni in valuta per le imprese OIC”, di <b>A. GARCEA</b> .	<b>“ 17</b>
ACE – Periodi d'imposta infrannuali – Coefficiente da applicare <b>Interpello DRE Lombardia 29 marzo 2018, n. 954-124/2018.</b>	<b>“ 18</b>
Redditi di impresa – Componenti negativi di reddito – Deducibilità – Inerenza – Principio immanente nel reddito di impresa. <b>Cass., sez. trib. 11 aprile 2018, n. 8893.</b>	<b>“ 19</b>
Redditi di impresa – Svalutazione dei crediti – Svalutazione integrale – Imputazione a conto economico – Legittimità – Rischio di inesigibilità non definitivo. <b>Cass., sez. trib. 4 maggio 2018, n. 10685.</b>	<b>“ 19</b>

## IVA

IVA – Nozione di prestazione di servizi – Ripartizione dei costi del consorzio alle imprese consorziate – Indetraibilità dell'imposta per le consorziate.

**Conclusioni Avvocato generale 3 maggio 2018, causa n. C-16/17.** **Pag. 20**

IVA – Stabile organizzazione – Sede di direzione di un consorzio avente sede legale in Francia – Non costituisce stabile organizzazione.

**Cass., sez. trib. 18 maggio 2018, n. 12237.** **“ 20**

## REGISTRO (Imposta di)

“Il nuovo art. 20 del TUR: la certezza del diritto per ora (forse) rimane una chimera”, di **E. ABRUZZESE.** **“ 20**

“Scorpori aziendali “abusati””, di **F. CIANI.** **“ 21**

“Ai fini dell'imposta di registro rilevano gli effetti economici delle operazioni negoziali – Interpretazione dell'art. 20 del TUR alla luce della legge di bilancio 2018”, di **F. GALLIO.** **“ 21**

“L'efficacia temporale delle modifiche all'art. 20 del TUR”, di **A. RENDA e G. STANCATI.** **“ 22**

Registro (imposta di) – Interpretazione degli atti – Art. 20 del TUR – Norma interpretativa – Configurabilità – Causa reale della volontà negoziale e della regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita – Prevalenza – Conferimento di azienda con cessione delle quote – Cessione d'azienda – Configurabilità – Operazione elusiva – Esclusione.

**Cass., sez. trib. 24 novembre 2017, n. 28064.** **“ 22**

“Registro (imposta di) – Atti soggetti a registrazione in termine fisso – Aumento di capitale mediante conferimento di immobili – Società esterovestita – Applicazione dell'imposta di registro in misura fissa prevista per le società con sede legale o amministrativa in uno Stato UE – Esclusione.

**Comm. trib. reg. di Milano, sez. XXI 23 marzo 2018, n. 1265.** **“ 23**

## IRAP

IRAP – Inerenza dei costi – Nozione.

**Cass., ordinanza 11 giugno 2018, n. 15115.** **“ 23**

## VARIE

“Le operazioni dei fondi immobiliari e delle società di investimento immobiliare e non quotate”, di **A. BUSANI.** **“ 23**

“La *web tax* europea: una misura innovativa ed emergenziale”, di **T. DI TANNO.** **“ 24**

“Rappresentazioni digitali di valore: la dichiarazione degli investimenti e delle attività finanziarie”, di **O. SALVINI.** **“ 25**

“La poliedrica rilevanza fiscale del contratto di assicurazione” di **L. STRIANESE.** **“ 26**

**Provvedimenti emanati e pubblicati in G.U. dal 1 maggio al 30 giugno 2018**

**Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 14 maggio 2018:** "Linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'articolo 110, comma 7, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di prezzi di trasferimento" (in GU 23 maggio 2018, n. 118).

\*\*\*\*\*

Il decreto detta le linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 110, comma 7, DPR 917/1986, come modificato dall'art. 59, comma 1, DL 50/2017, in materia di prezzi di trasferimento.

Il decreto individua i presupposti di applicazione della disciplina, ricollegando quello soggettivo alla presenza di "imprese associate", ovvero l'impresa residente e le società non residenti allorché una di esse partecipa, direttamente o indirettamente, nella gestione, nel controllo o nel capitale dell'altra, o se lo stesso soggetto partecipa, direttamente o indirettamente, nella gestione, nel controllo o nel capitale di entrambe le imprese; il presupposto oggettivo si sostanzia, invece, nella presenza di "operazioni controllate", ovvero di operazioni tra imprese associate.

Nell'ambito della determinazione dei prezzi di trasferimento, si stabilisce che occorre utilizzare il metodo più appropriato in base alle circostanze del caso e, in linea con gli standard OCSE, che il metodo del confronto del prezzo è da considerarsi preferibile.

Si introduce un approccio semplificato per i servizi a basso valore aggiunto e si demanda a un provvedimento dell'Agenzia delle entrate l'aggiornamento della documentazione idonea a salvaguardare dalle sanzioni amministrative, se consegnata dall'impresa in sede di verifica

**Decreto Legislativo 18 maggio 2018, n. 60:** "Attuazione della direttiva 2016/2258/UE del Consiglio, del 6 dicembre 2016 recante modifica della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio" (in G.U. 5 giugno 2018, n. 128)

\*\*\*\*\*

Il decreto introduce la facoltà di accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni raccolte da tutti i soggetti obbligati dalla disciplina antiriciclaggio.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria italiana potrà accedere al registro centrale dei titolari effettivi, sezione speciale del Registro delle imprese dove tutte le società e gli amministratori di enti o trust o fiduciarie dovranno comunicare i rispettivi titolari effettivi. Potranno avere accesso a questi dati l'Agenzia delle entrate e la Guardia di Finanza.

Si sottolinea inoltre la norma secondo cui l'accesso ai dati e alle informazioni antiriciclaggio verrà utilizzato dall'Amministrazione finanziaria italiana anche per verificare il corretto adempimento degli obblighi e delle procedure di adeguata verifica ai fini fiscali.

## ACCERTAMENTO (Principi e norme generali)

### Dottrina

**“Accertamento – Il regime di indeducibilità dei costi *black list* e la diabolica prova contraria”**  
di P.L. CARDELLA, in Rass. Trib. 2/2018, pag. 371.

L'articolo commenta la sentenza n. 6875 della Corte di Cassazione che, per il caso sottoposto al suo giudizio, non ha ritenuto verificate le “esimenti” previste dal comma 11 dell'art. 110 del TUIR (vigenti prima della loro abrogazione per effetto della legge di stabilità 2016), ai fini della deducibilità dei costi *black list*.

L'A., nell'esaminare l'evoluzione della normativa in esame, evidenzia che, a seguito delle modifiche recate dalla legge n. 342 del 2000, il quadro di riferimento è radicalmente mutato. Infatti, non essendo più richiesto il requisito dell'appartenenza al medesimo “gruppo”, il regime dei prezzi di trasferimento è stato sostituito da un approccio di tipo sostanziale, determinando *tout court* l'ineducibilità dei costi relativi ad operazioni di cui si sospetta la simulazione.

Il caso oggetto del giudizio della Suprema Corte ha riguardato un avviso di accertamento a mezzo del quale, tra l'altro, veniva negata la deducibilità del costo sostenuto da un'impresa residente in Italia a fronte di una provvigione pagata per l'attività di intermediazione svolta da un operatore localizzato nel Sultanato dell'Oman; provvigione pagata a seguito dell'avvenuto perfezionamento di un contratto di fornitura di armamenti nei confronti del Governo del Kuwait. La Commissione regionale di Roma aveva accolto il ricorso avverso la sentenza di primo grado ritenendo provata – sulla base di copiosa documentazione tra cui tre certificati emanati, nell'ambito dello stringente regime autorizzatorio cui è sottoposto il commercio internazionale dei sistemi d'arma – l'esistenza di tutte e tre le esimenti di cui al comma 11 del previgente art. 110.

La Corte di Cassazione non attribuisce rilevanza, ai fini della verifica delle esimenti al “positivo espletamento dei controlli ministeriali in materia di commercio internazionale di materiale bellico ...”, ritenendoli del tutto neutri rispetto alla disciplina fiscale relativa alla deducibilità dei costi, inidonei quindi a garantire la sussistenza dei requisiti sostanziali di deducibilità di detti costi previsti dall'art. 110, comma 11, del TUIR, sicché tale percorso logico-giuridico, anche ove fosse corretto, è comunque criticabile, perché attiene ad una tipica questione di fatto che non rientra nella “competenza” della Corte di Cassazione.

L'argomentazione secondo cui i documenti prodotti in giudizio “sono neutri” e quindi irrilevanti perché non hanno finalità fiscali od antielusive appare non solo priva di adeguata motivazione ma soprattutto in stridente contrasto con le direttive operative emanate dall'Agenzia delle entrate.

La Suprema Corte ritiene che le citate autorizzazioni non darebbero “alcuna garanzia della sussistenza” della seconda e della terza esimente e cioè dell'effettivo interesse economico ad avvalersi del soggetto *black list* e della concreta esecuzione dell'operazione di intermediazione.

L'A. ritiene che le citate conclusioni siano, “a dir poco”, discutibili. Infatti risulta essere dimostrata tanto l'inerenza ossia la riferibilità del costo all'attività d'impresa quanto la logica industriale che giustifica la scelta operata dall'impresa residente di acquisire lo specifico servizio erogato dal fornitore *black list*, servizio che ha oggettivamente consentito e/o facilitato la conclusione dell'affare cui è collegata la corresponsione delle provvigioni di agenzia. E ritiene paradossale che l'autorizzazione rilasciata dal Ministero dell'economia e delle finanze prodotta in giudizio non sia stata sufficiente a dimostrare la sussistenza di un effettivo interesse economico dell'operazione di intermediazione e la sua concreta esecuzione.

In conclusione, l'A. sottolinea l'opportunità della scelta operata con la legge di stabilità 2016 di superare definitivamente lo speciale regime di indeducibilità dei costi *black list* anche alla luce delle difficoltà di provare le condizioni richieste dal comma 11 dell'art. 110 del TUIR; prove che potevano trasformarsi in una *probatio diabolica* con ricadute che rischiavano di compromettere lo sviluppo degli scambi commerciali che si caratterizzano per la vivacità del loro tessuto economico. (GDA)

## **ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali)**

### **Dottrina**

**“Non è stabile organizzazione la sede in cui si riuniscono i manager di una società estera”** di F. GALLIO, ne Il fisco 24/2018, pag. 2376.

Nel commentare la sentenza della Corte di Cassazione n. 12237/2018, l'A. parte dalla premessa che in materia di IVA non esiste una norma che fornisca la nozione di stabile organizzazione del soggetto passivo non residente e che per questo occorra far riferimento alla normativa comunitaria dove viene esplicitato il concetto di “centro di attività stabile”, a cui fa riferimento la Corte di Giustizia nell'affermare che “non costituisce, al contrario, un centro di attività stabile, un'installazione fissa utilizzata al solo fine di effettuare, per conto dell'impresa, attività di carattere preparatorio o ausiliario quali l'assunzione del personale o l'acquisto dei mezzi tecnici necessari allo svolgimento dell'attività di impresa”.

Nel corso della verifica in ordine alla presunta esistenza di una stabile organizzazione, i verificatori hanno fatto riferimento a quanto previsto dall'art. 162 del TUIR, che – si ricorda – a seguito dell'entrata in vigore della legge di bilancio per l'anno 2018, ha subito numerose modifiche.

In particolare, viene definita stabile organizzazione una “sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato”.

I presupposti necessari affinché si possa considerare una stabile organizzazione sono riassumibili quindi in una sede di affari, nella staticità di detta sede d'affari e, da ultimo, nella condizione che l'impresa non residente svolga, in tutto o in parte, la propria attività nel territorio dello Stato per mezzo di tale sede fissa d'affari, identificando una connessione strumentale della sede fissa con l'attività d'impresa.

L'art. 162 del TUIR distingue fra la “stabile organizzazione materiale”, che costituisce il criterio generale e la “stabile organizzazione personale”, che costituisce un'estensione del concetto stesso di stabile organizzazione.

Per quanto riguarda il concetto di stabile organizzazione materiale, il criterio della “sede di affari” prevede la verifica della presenza di una sede intesa in senso fisico, utile e strumentale allo svolgimento dell'attività economica.

Relativamente alla stabile organizzazione personale, si considera esistente la stabile organizzazione quando una persona, diversa da un agente che goda di uno *status* indipendente, opera per l'impresa straniera, abitualmente e con stabili poteri legali di rappresentanza che le permettono di concludere contratti a nome dell'impresa stessa.

A seguito delle recenti modifiche normative (legge di bilancio 2018), il concetto di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette risulta essere sempre meno stringente rispetto a quello valevole ai fini IVA, in quanto è sufficiente una significativa e continuata presenza economica, mentre, ai fini IVA, è necessaria la compresenza di corredo tecnico e umano idoneo ad effettuare le operazioni. (EM)

**“La nuova definizione di stabile organizzazione (art. 162 del TUIR)”** di S. MAYR e G. FORT, in Boll. Trib. 7/2018, pag. 487.

Gli AA. dopo una complessa analisi delle modifiche apportate all'art. 162, esaminano i rapporti tra normativa italiana e convenzionale, tenuto conto anche della Convenzione Multilaterale (c.d. *Multilateral Instrument* “MLI”) siglata dall'Italia, riportando le seguenti sintetiche considerazioni:

- a) le innovazioni apportate all'art. 162 del TUIR avranno sicura efficacia (in particolare per quanto riguarda la stabile organizzazione domestica) in assenza di una Convenzione, in presenza di una nuova Convenzione che sia basata sul Modello OCSE 2017 o in presenza di una Convenzione in vigore che abbia già incorporato nel suo testo i nuovi principi;

- b) per converso, il potere di tassazione dell'Italia come Stato della fonte rimarrà in sostanza immutato (rispetto alla precedente formulazione dell'art. 162) in presenza di una Convenzione già in vigore:
- con uno Stato non aderente al MLI (per esempio, gli Stati Uniti);
  - con uno Stato aderente al MLI che non sia stata indicata, dall'Italia o dall'altro Stato contraente, quale "*Convered Tax Agreement*" o per la quale le varie opzioni e riserve siano state esercitate, dall'Italia o dall'altro Stato contraente, in maniera tale da neutralizzare in tutto i nuovi principi;
- c) con riferimento alla stabile organizzazione "personale", la soluzione individuata nel par. 5 dell'art. 5 del Modello OCSE 2017, nonché nell'art. 12 del MLI e nel sesto comma dell'art. 162 del TUIR è stata, in sintesi, quella di collegare il presupposto della stabile organizzazione personale non solo ai contratti conclusi dall'agente ma anche a quelli che, benché conclusi in proprio nome dall'intermediario (tipicamente il commissionario alle vendite), siano comunque idonei di creare una obbligazione in capo all'impresa non residente. Sotto il profilo pratico, la nuova definizione di commissario alle vendite avrà poca applicazione nel caso di convenzione già in vigore stipulate dall'Italia con Stati aderenti al MLI, avendo l'Italia espresso la propria riserva all'applicazione dell'intero art. 12 del MLI.
- d) i principi relativi alle attività preparatorie o ausiliarie (commi 4 e 4-bis) e la c.d. "*anti-fragmentation rule*" (quinto comma):
- non opereranno in presenza di una Convenzione già in vigore con uno Stato non aderente al MLI;
  - opereranno o, al contrario, non opereranno in presenza di una Convenzione già in vigore con uno Stato aderente al MLI a seconda di come si "intrecceranno" le varie opzioni e riserve spettanti all'Italia e all'altro Stato contraente. Sebbene l'Italia, nella sua "*MLI position*" provvisoria, abbia esercitato l'opzione A e non abbia espresso riserva all'applicazione dell'"*anti-fragmentation rule*", l'applicabilità dei relativi principi a livello convenzionale viene quindi a dipendere anche dalle scelte dell'altro Stato. Ad esempio, relativamente alla Convenzione tra Italia e Svizzera, tali principi non opereranno integralmente perché la Svizzera, nella sua "*MLI position*" provvisoria, ha espresso riserva sull'intero art. 13 del MLI; al contrario, nel caso della Convenzione tra Italia e Germania, l'art. 5(3) risulterà integrato dall'art. 13 del MLI (perché entrambi gli Stati hanno esercitato l'opzione A) ma non per l'"*anti-fragmentation rule*" (perché la Germania ha esercitato una specifica riserva a tale fine);
- e) relativamente alle Convenzioni già in vigore con Stati aderenti al MLI, l'Italia può ancora modificare (fino al deposito dello strumento di ratifica) la sua "*MLI position*" (producendosi in tale evenienza conseguenze diverse rispetto a quelle indicate in precedenza),
- f) la nuova lett. *f-bis* del secondo comma dell'art. 162 ("l'espressione stabile organizzazione comprende in particolare: ...*f-bis*) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso") è allo stato applicabile solo in assenza di una Convenzione. La possibile adozione della Direttiva sulla "significativa presenza digitale" renderà necessaria la revisione di tale previsione: la lett. *f-bis*), da un lato, dovrà essere sganciata dalla nozione di stabile organizzazione materiale e, dall'altro, dovrà essere collegata ai nuovi presupposti individuati dalla Proposta di Direttiva: certi servizi digitali, l'interfaccia digitale, la proporzione dei ricavi, il numero di utilizzatori, il numero di contratti conclusi con le imprese. Si dovrà, in altre parole individuare una nuova forma di stabile organizzazione materiale o personale. (CLP)

**"La stabile organizzazione "da cantiere" e "da servizi" nelle convenzioni italiane", di G. ROLLE, ne Il fisco 24/2018, pag. 2355.**

La nozione di stabile organizzazione include due ipotesi, quella relativa ai cantieri e quella relativa ai servizi, che sono anche sensibilmente diverse nel diritto interno e nelle norme convenzionali. Per esempio, nessuna disposizione interna contempla l'ipotesi della stabile organizzazione da servizi e l'art. 162 TUIR considera stabile organizzazione un cantiere di costruzione o di montaggio ovvero

l'esercizio di attività di supervisione ad esso connessa, soltanto se tale cantiere o attività abbia una durata superiore a 3 mesi.

Le oltre 90 Convenzioni stipulate dall'Italia contengono tutte una definizione di stabile organizzazione da cantiere.

L'ipotesi della stabile organizzazione di servizi si ritrova in circa 15 Convenzioni.

Per la seconda ipotesi relativa ai cantieri si pone la questione del rapporto fra la norma interna e la più generale definizione di stabile organizzazione.

Si tratta, in particolare, di stabilire se – in presenza dei requisiti oggettivo e temporale dell'art. 162, comma 3, e delle equivalenti disposizioni convenzionali – si abbia in ogni caso stabile organizzazione o se invece occorra ulteriormente appurare la sussistenza dei requisiti generali previsti dall'art. 162, comma 1, quali in concreto la disponibilità di una sede d'affari e lo svolgimento in detta sede dell'attività propria dell'impresa (ossia di attività diverse da quelle, aventi natura preparatoria o ausiliaria, di cui all'art. 162, comma 4 ed equivalenti norme convenzionali). (EM)

**“La disciplina interna della stabile organizzazione si conforma alle indicazioni BEPS”** di D. SANSONETTI, in La gest. Straord. Impr. 1/2018, pag. 21.

La legge di bilancio 2018 modifica la definizione di stabile organizzazione contenuta nel TUIR, tenendo conto delle indicazioni formulate in ambito internazionale. Viene data rilevanza alla significativa e continuativa presenza economica, sono delimitate le ipotesi negative connesse alla qualificazione delle attività come preparatorie o ausiliarie ed è introdotta una clausola anti-frammentazione. Infine, cambiano anche i requisiti di dipendenza/indipendenza degli agenti.

Molte delle novità introdotte nell'art. 162 del TUIR riguardano disposizioni contenute anche negli artt. 12 e 13 della Convenzione Multilaterale (ML) siglata dall'Italia in data 7 giugno 2017.

Le norme della ML, però, non sono immediatamente applicabili alle Convenzioni contro le doppie imposizioni in precedenza stipulate dall'Italia. Lo Stato che intende esercitare ed applicare una o più opzioni previste nel citato art. 12 o 13 deve procedere alla notifica della sua scelta al Depositario. Solo se tutte le giurisdizioni contraenti effettuano e notificano la medesima scelta, l'opzione si applica all'Accordo per evitare le doppie imposizioni stipulato in precedenza.

In definitiva, la disposizione contenuta nell'art. 162 del TUIR, pur avendo un rilevante impatto sulla definizione dei requisiti di configurabilità di una stabile organizzazione, potrebbe in parte rendersi inapplicabile per il rapporto esistente con le norme convenzionali che, se non adeguate, continueranno a prevedere trattamenti più favorevoli rispetto alla legislazione interna. (CLP)

**“Le ipotesi negative nella nuova definizione di stabile organizzazione”** di A. TRAINOTTI e M. PIAZZA, in Fisc. e comm. int. 5/2018, pag. 5.

L'articolo esamina i nuovi commi 4 e 4-bis dell'art. 162 del TUIR - modificato per recepire nella normativa italiana i contenuti della Convenzione Multilaterale (“MLI”) del 7 giugno 2017 – che contengono l'elenco dei casi in cui se un soggetto non residente svolge una delle attività in esso contenute, questa non rientrerebbe nella definizione di stabile organizzazione (“cd. ipotesi negative”). L'esamina della normativa italiana non può prescindere dall'analisi dell'art. 13 della MLI da cui originano le cd. ipotesi negative e, pertanto, gli AA. esaminano anche le interazioni che si potrebbero generare quando un altro Stato aderente alla Convenzione possa avere posizioni conformi o meno rispetto a quelle espresse dall'Italia. In particolare, ricordano gli AA., nel confronto tra norma interna e quella convenzionale va sempre applicata quella più favorevole al contribuente. Venendo alle modifiche apportate al comma 4 dell'art. 162 del TUIR, come detto, la scelta adottata dal legislatore nazionale – in aderenza a quanto previsto dalla Convenzione multilaterale – è stata quella di adottare l'opzione A dell'art. 13 della MLI che richiede una valutazione di tipo “casistico”, nel senso che tutte le attività elencate al comma 4 dell'art. 162 del TUIR - per potere essere considerate irrilevanti ai fini dell'integrazione dell'esistenza di una stabile organizzazione - debbono di per sé rivestire il carattere “preparatorio” o “ausiliario”. Altri Paesi, come la Francia, hanno optato nella norma interna per l'opzione B e cioè per il mantenimento, se previsto nell'originaria

convenzione, dell'elenco tassativo di attività che non costituiscono stabile organizzazione a prescindere dal loro carattere preparatorio o ausiliario. Gli AA. esaminano alcune combinazioni possibili di norme interne e norme convenzionali stipulate dall'Italia per valutarne gli effetti anche alla luce dell'art. 13 della MLI ai fini di individuarne le fattispecie che non costituiscono una stabile organizzazione. Le combinazioni esaminate nell'articolo sono le seguenti:

#### Art. 13 MLI – Convenzione Italia - Svizzera

Per quanto riguarda il caso della Svizzera, poiché il Paese elvetico ha deciso di non applicare integralmente l'art. 13 questo, a livello bilaterale, non verrà applicato neanche dall'Italia nei casi che dovessero coinvolgere i due Paesi. Conseguentemente per valutare la presenza in Italia di una stabile organizzazione di un soggetto residente in Svizzera si dovrà ancora fare riferimento al testo della Convenzione Italia-Svizzera e, quindi, verificare se le attività svolte in Italia siano o meno ricomprese nella lista di cui all'art. 5, par. 4, lett. da a) a d), della Convenzione;

#### Art. 13 MLI – Convenzione Italia - Francia

Il caso della Francia è più complesso, avendo essa fatto, come già detto, un'opzione di recepimento dell'art. 13 della MLI diversa dall'Italia. Pertanto, in virtù dell'art. 13, par. 8, ultimo periodo, nei rapporti tra Italia – Francia sarà applicabile il paragrafo 4 dello stesso art. 13 della MLI che prevede la c.d. *anti-fragmentation rule*, coerentemente recepita a livello interno dal comma 5 dell'art. 162 del TUIR. In particolare, le ipotesi negative di cui ai commi 4 e 4-bis dell'art. 162 – che, come si è visto, elencano le attività specifiche che si considera non costituiscano una stabile organizzazione - non si applicano se la stessa impresa o un'impresa strettamente collegata esercita o esercitano attività economiche nella stessa sede o in altra sede situata nello stesso Stato e:

- a) tale sede o altra sede costituisce una stabile organizzazione per l'impresa stessa o per l'impresa strettamente correlata; oppure
- b) l'attività complessiva risultante dalla combinazione delle attività esercitate dalle due imprese nella stessa sede, oppure dalla stessa impresa o dalle imprese strettamente collegate nelle due sedi, non ha carattere preparatorio o ausiliario, sempreché le attività svolte nelle due sedi dall'impresa stessa ed eventualmente dalle imprese correlate, costituiscano funzioni complementari che siano parte di un complesso unitario di operazioni d'impresa.

#### Art. 13 MLI – Convenzione Italia - Spagna

Nel caso della Spagna invece, entrambi gli Stati hanno selezionato la medesima Opzione (Opzione A) e pertanto l'art. 13 risulta pienamente applicabile. Pertanto, nel caso in cui si dovesse valutare la presenza, ad esempio di una stabile organizzazione in Italia di un'impresa residente in Spagna si dovrà avere cura di approfondire se si tratti o meno di attività preparatorie o ausiliarie così come descritte nel paragrafo 60 della versione vigente (novembre 2017) del Commentario OCSE. (CLP)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

#### **Fiscalità internazionale – Ritenute – Restituzione delle ritenute applicate sui dividendi erogati dalla società-figlia – Pagamento dell'imposta sulle società da parte della società madre – Necessità.**

Cass., sez. trib. 25 ottobre 2017, n. 25264, in GT Riv. Giur. Trib. 3/2018, pag. 224.

Dal combinato disposto della norma nazionale e della normativa UE, si evince che il diritto alla restituzione delle ritenute applicate sui dividendi erogati dalla società-figlia è subordinato al pagamento, da parte della società-madre, dell'imposta sulle società, da effettuare contestualmente alla distribuzione degli utili.

## **AGEVOLAZIONI ED ESENZIONI**

### **Prassi Amministrativa**

#### **Agevolazioni – Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo – Problematiche applicative in presenza di operazioni straordinarie.**

Circ. Agenzia delle entrate 16 maggio 2018, n. 10/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it). (per segnalazione)

## **IRPEF**

### **Dottrina**

**“La deduzione delle somme restituite al soggetto erogatore”** di S. CAPOLUPO, in Corr. Trib. 21/2018, pag. 1638.

L'A. esamina le modalità di restituzione di somme all'ente erogatore, sia sotto il profilo della giurisdizione delle relative controversie, che sotto il profilo del recupero delle imposte a suo tempo assolte sulle somme percepite e dopo restituite. La giurisdizione per le controversie tra sostituto e sostituito in ordine alle modalità di recupero delle imposte assolte sulle somme restituite all'ente erogatore appartiene al giudice tributario. La vigente disciplina, all'art. 10, comma 1, lett. d-bis), del TUIR, prevede che, in caso di restituzione di somme assoggettate ad IRPEF, il contribuente può chiedere la deduzione dal reddito dei successivi periodi d'imposta oppure il rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto. Per quest'ultima ipotesi, il D.M. 5 aprile 2016 ha previsto che la somma rimborsabile sia determinata applicando l'aliquota del 23% sull'ammontare delle somme non dedotte. L'A. ritiene che tale soluzione sia priva di qualsiasi fondamento giuridico e chiaramente incostituzionale, considerato che è penalizzante per i contribuenti e viola palesemente il principio di progressività dell'IRPEF. (SG)

### **Giurisprudenza**

#### **Commissioni tributarie di merito**

#### **IRPEF – Indennità risarcitoria percepita dal lavoratore dipendente – Imponibilità – Somme destinate a reintegrare, anche in via transattiva, il danno subito dalla mancata percezione di redditi – Rilevanza.**

Comm. trib. reg. di Roma, 28 febbraio 2018, n. 1351/7/10/18, ne Il fisco 15/2018, pag. 1498.

L'indennità risarcitoria percepita dal lavoratore dipendente, anche in conseguenza dell'estinzione del rapporto di lavoro, che sia sostitutiva di reddito, è soggetta a imposizione. Infatti, le somme percepite, perfino in via transattiva, dal contribuente a titolo di risarcimento costituiscono reddito imponibile nei soli limiti in cui siano destinate a reintegrare il danno subito dalla mancata percezione di redditi, non essendo sufficiente allegare il carattere risarcitorio dell'erogazione e costituendo risarcimento anche il ristoro di emolumenti non percepiti.

## IRES

### Dottrina

**"Nuovi sviluppi in tema di consolidato nazionale"**, di S.M. GALARDO, in La Gest. Straord. Delle Impr. 2/2018, pag.40.

La disciplina del regime del consolidato nazionale, di cui agli articoli da 117 a 128 del TUIR, è stata oggetto di recenti interventi normativi e di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate (AdE). In particolare, le disposizioni attuative del regime di tassazione di gruppo, che erano contenute nel D.M. 9 giugno 2004, sono state aggiornate con il decreto del Ministero dell'economia e delle Finanze del 1° marzo 2018 per tener conto delle ultime modifiche normative, principalmente in tema di opzione e revoca del consolidato. Inoltre, l'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti con la circolare n. 2 del 2018 in relazione all'utilizzo delle perdite in accertamento e all'individuazione dei criteri di riattribuzione delle perdite in ipotesi di interruzione o revoca dell'opzione per la tassazione di gruppo.

In particolare, l'art. 5 del D.M. 1° marzo 2018 è stato riformulato per attuare le seguenti modifiche normative: i) l'art. 16, comma 2, del D.Lgs. n. 175/2014, che, intervenendo sull'art. 119 del TUIR, ha previsto che l'avvenuto esercizio dell'opzione non debba più essere comunicato mediante un modello *ad hoc* da inviare entro il sedicesimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente al primo esercizio cui si riferisce l'esercizio dell'opzione stessa, bensì che sia comunicato *"con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione"*; ii) l'art. 7-*quater*, comma 27, lett. c), d) ed e) del D.L. n. 193/2016, che ha disposto che al termine del triennio di validità dell'opzione per il consolidato si intenda tacitamente rinnovato per un altro triennio, a meno che non sia espressamente revocato secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. In sostanza, il sistema dispone che, al permanere dei requisiti previsti per la tassazione di gruppo, vi sia un rinnovo automatico dell'opzione, salvo revoca. L'A. sottolinea come le disposizioni sul rinnovo automatico del consolidato siano particolarmente rilevanti, riguardando una problematica molto sentita dai gruppi di società. Resta solo in sospenso il tema della gestione del transitorio, e cioè delle mancate comunicazioni di rinnovo, in relazione ai periodi di imposta precedenti, qualora i soggetti interessati abbiano continuato a porre in essere gli adempimenti previsti in vigore dell'opzione. Considerate le modifiche normative in commento, la mancata comunicazione del rinnovo (ora abrogata), per i periodi precedenti all'applicazione delle nuove disposizioni, non dovrebbe essere in ogni caso considerata ostativa alla "prosecuzione" del regime, anche considerando che la comunicazione dell'avvenuto esercizio dell'opzione e del rinnovo della stessa non dovrebbe essere considerata come espressione di una manifestazione di volontà, ma soltanto l'estrinsecazione di una decisione già definita dai soggetti interessati. In tal senso, sottolinea l'A., considerato che il rinnovo dell'opzione non è più richiesto dalla normativa, il comportamento del contribuente che non lo ha comunicato ma ha comunque posto in essere gli adempimenti relativi alla tassazione di gruppo, non dovrebbe rappresentare anche per il passato una condotta cui consegua il disconoscimento del regime. Ad ogni modo, la mancata comunicazione dovrebbe essere considerata quale errore o omissione ravvedibile mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa nei termini previsti dal D.Lgs. n. 322/98. Come anticipato, con la circolare n. 2 del 26 gennaio 2018, l'AdE ha fornito nuove indicazioni per i soggetti aderenti alla tassazione di gruppo che intendono scomputare le perdite conseguite in sede di un accertamento che comporta una rettifica in aumento del reddito complessivo. La questione affrontata dal documento di prassi attiene all'ipotesi in cui la consolidata, ovvero la consolidante per i redditi propri, a cui è stato rettificato il reddito, sia in possesso di perdite anteriori all'esercizio dell'opzione, tuttavia, in relazione al periodo d'imposta accertato, abbia trasferito in dichiarazione al consolidato una perdita. In relazione alla suddetta ipotesi, l'Amministrazione finanziaria ha specificato che, in sede di accertamento, la consolidata (o la consolidante per redditi propri) può chiedere il computo in diminuzione delle perdite proprie anteriori all'esercizio dell'opzione solo per

abbattere la parte del maggior imponibile accertato che eventualmente ecceda la perdita di periodo trasferita alla *fiscal unit*. Da tale parte di maggior imponibile possono essere computate in diminuzione le perdite anteriori all'esercizio dell'opzione, nei limiti dell'80% o in misura piena a seconda della loro natura, ai sensi dell'art. 84 del TUIR. Diversamente, qualora il maggior imponibile accertato non ecceda la perdita di periodo trasferita al consolidato, l'Agenzia delle entrate chiarisce che le perdite anteriori all'esercizio dell'opzione non possono essere utilizzate in accertamento con il modello IPEA, in quanto tali perdite non avrebbero potuto essere trasferite al consolidato ma solo riportate al periodo d'imposta successivo, secondo quanto previsto dall'art. 118 del TUIR. La limitazione individuata nel documento di prassi appare effettivamente rispettosa, secondo una ricostruzione sistematica relativa all'utilizzo delle perdite, del disposto di cui all'art. 118, comma 2, del TUIR, che circoscrive la possibilità di utilizzare, ai fini della tassazione di gruppo, le perdite fiscali maturate anteriormente all'ingresso nel regime, riconoscendola esclusivamente al soggetto cui le stesse competono. Resta fermo che, come già chiarito dalla circ. AdE n. 15/2017, nell'ipotesi affrontata dalla circolare n. 2/2018, essendo in presenza di atto unico di accertamento notificato sia alla consolidata destinataria della rettifica che alla consolidante, quest'ultima ha comunque la facoltà di presentare il modello IPEC per richiedere l'utilizzo delle perdite della *fiscal unit*, fino a concorrenza dell'importo accertato, in alternativa o in aggiunta al modello IPEA presentato dalla consolidata.

Infine, l'A. passa in rassegna il tema dell'attribuzione delle perdite in caso di interruzione o revoca della tassazione di gruppo, per cui è previsto che la società o ente controllante possa modificare il criterio utilizzato, ai sensi dell'art. 124, comma 4, del TUIR, per l'eventuale attribuzione delle perdite residue del gruppo. A questi fini, si deve applicare il medesimo meccanismo previsto per l'esercizio dell'opzione: pertanto, in sede di rinnovo tacito dell'opzione, sarà possibile modificare il criterio di imputazione delle perdite fiscali procedendo ad apposita indicazione nel modello REDDITI. Secondo quanto riferito dalla circolare in commento si deve fare riferimento all'ultimo criterio comunicato in sede di opzione e rinnovo tacito in relazione a tutte le perdite da attribuire al momento dell'evento interruttivo, indipendentemente dal periodo in cui sono maturate e senza operare alcuna stratificazione di formazione delle stesse, anche qualora sia stato *medio tempore* modificato il criterio di attribuzione. In altre parole, i criteri di attribuzione delle perdite possono essere modificati nella comunicazione relativa al successivo rinnovo tacito triennale e tale modifica avrà effetto anche in relazione alle perdite maturate nei periodi precedenti. Pertanto, il criterio valido al momento dell'interruzione è applicato a tutte le perdite che, in modo indistinto rispetto alla loro formazione, si trovano nella disponibilità del consolidato e devono essere riattribuite. (WR)

**“Svalutazione di credito o perdita di valore: in base al carattere temporaneo o definitivo della rettifica” di F. GALLIO, ne Il fisco 22/2018, pag. 2184.**

Con l'ordinanza del 4 maggio 2018, n. 10685, la Corte di cassazione si è espressa in merito alla deducibilità delle poste rettificative dei crediti, distinguendo il caso delle perdite da quello delle svalutazioni.

Secondo la Suprema Corte, quando gli amministratori di una società decidono di azzerare il valore di un credito, ritenendo che la rettifica abbia carattere temporaneo e non definitivo, l'Agenzia delle entrate non può qualificare dal punto di vista tributario il relativo costo come una perdita su crediti, applicando l'art. 101 del TUIR, disconoscendo, conseguentemente, la natura di svalutazione, come ritenuto corretto in bilancio, a cui si applica, al contrario, l'art. 106 del TUIR.

L'Agenzia delle entrate aveva contestato ad un istituto creditizio di avere dedotto una svalutazione per un importo pari al credito iscritto in bilancio, che aveva portato a zero il relativo valore, per ottenere un beneficio fiscale.

Tale rettifica, avrebbe dovuto essere trattata come una perdita su crediti e, quindi, essere assoggettata alla disciplina di cui all'art. 101 del TUIR, e non a quella delle svalutazioni ex art. 106 del TUIR.

La contestazione può essere meglio compresa osservando il diverso grado di rischio di esigibilità del credito tra le svalutazioni (inesigibilità probabile o potenziale) e le perdite (inesigibilità definitiva), che trova conferma, dal punto di vista tributario, nel fondo svalutazione crediti, determinato a prescindere dall'analisi dei singoli crediti e quindi dei rischi di perdite che su essi gravano.

Per gli istituti di credito, attualmente, il comma 3 dell'art. 106 del TUIR prevede una deduzione integrale ed immediata delle svalutazioni e delle perdite relative ai crediti verso la clientela. (EM)

### **Prassi Amministrativa**

**IRES – Consolidato fiscale – Riorganizzazione societaria – Controllante neocostituita può optare per il consolidato – Non sussiste indebito vantaggio fiscale.**

Ris. Agenzia delle entrate 17 maggio 2018, n. 40/E, nel sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it).

Viene ribadito il principio generale secondo cui il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio d'imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo.

Nel caso di specie si afferma che l'eventuale risparmio d'imposta derivante dall'accesso al consolidato fiscale e, in particolare, dalla compensazione intersoggettiva dei redditi e delle perdite, non può considerarsi indebito, in quanto si tratta di un vantaggio offerto dallo stesso sistema tributario e quindi non contrario ad esso.

L'assenza di un vantaggio fiscale indebito è di per sé sufficiente ad escludere che la riorganizzazione può essere inquadrata come una forma di abuso del diritto. (EM)

### **Giurisprudenza**

#### **Corte di Giustizia UE**

**IRES – Libertà di stabilimento – Beneficio concesso a titolo gratuito da una società residente a una società non residente collegata da vincoli di interdipendenza – Rettifica dei redditi imponibili della società residente – Mancata rettifica dei redditi imponibili in caso di beneficio identico concesso da una società residente a un'altra società residente collegata da tali vincoli – Restrizione alla libertà di stabilimento – Giustificazione.**

Corte di Giust. UE 31 maggio 2018, n. 382/16, nel sito web [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

L'art. 43 CE (divenuto art. 49 TFUE), in combinato disposto con l'articolo 48 CE (divenuto art. 54 TFUE), deve essere interpretato nel senso che esso non osta, in linea di principio, ad una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, per effetto della quale i redditi di una società residente di uno Stato membro, che abbia concesso ad una società stabilita in un altro Stato membro, ad essa collegata da vincoli di interdipendenza, benefici a condizioni che si discostino dalle condizioni che soggetti terzi tra loro indipendenti avrebbero convenuto in circostanze identiche o simili, devono essere determinati come se fossero stati realizzati in presenza di condizioni concordate tra tali soggetti terzi ed essere oggetto di rettifica, mentre la rettifica dei redditi imponibili resta esclusa nel caso in cui i medesimi benefici siano stati concessi da una società residente a un'altra società residente alla stessa collegata da vincoli di interdipendenza. Spetta tuttavia al giudice nazionale verificare se la normativa di cui trattasi nel procedimento principale consenta al contribuente residente di provare che le suddette condizioni siano state concordate per ragioni commerciali riconducibili alla propria posizione di socio della società non residente.

**IRES – Libertà di stabilimento – Società residente UE – Deducibilità delle perdite subite dalla stabile organizzazione.**

Corte di Giust. UE, 12 giugno 2018, causa n. C-650/16, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La Corte di Giustizia dell'Unione europea è intervenuta sulla compatibilità tra il principio di libertà di stabilimento e le normative dei Paesi membri che impediscono di includere nel consolidato fiscale le perdite delle controllate e delle *branch* estere.

Si afferma che in linea generale tale restrizione alla libertà di stabilimento risulta legittima, in quanto preordinata a un'equa ripartizione del potere impositivo tra due Stati, ma alla sola condizione che non si arrivi a situazioni per cui la perdita non può essere dedotta né nello Stato membro dove è localizzata la controllata (o la stabile organizzazione), né nello Stato membro della casa madre.

Nel caso oggetto della sentenza in argomento, la casa madre non ha potuto portare a riduzione del proprio reddito imponibile le perdite fiscali della stabile organizzazione che non hanno potuto essere utilizzate nella determinazione del reddito della *branch* nello Stato di localizzazione, in quanto la *branch* stessa era stata chiusa e sussistevano ancora perdite fiscali residue.

Tale impossibilità costituisce una violazione del principio di libertà di stabilimento e come tale risulta censurabile.

E' contraria al principio UE sulla libertà di stabilimento la legislazione di uno Stato membro che esclude la possibilità, per una società UE che non abbia optato per un regime di tassazione consolidata mondiale, di dedurre dal proprio imponibile le perdite subite da una propria *branch* situata in un altro Stato membro, nella misura in cui le stesse siano ormai divenute totalmente irrecoverabili in quello Stato.

Le perdite maturate dalle società controllate non residenti, divenute per queste ultime irrecoverabili, possono essere recuperate da parte della controllante estera.

Corte Costituzionale

**IRES – Scissione – Responsabilità per debiti fiscali della società scissa – Solidarietà illimitata di tutte le società partecipanti alla scissione – Differente trattamento rispetto alla disciplina civile – Questione di legittimità costituzionale – Infondatezza.**

Corte Cost. 26 aprile 2018, n. 90, ne Il fisco 20/2018, pag. 1967.

E' infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 173, comma 13, del DPR n. 917/1986 e dell'art. 15, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, sollevata con riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione – nella parte in cui prevedono, per i debiti tributari e le sanzioni, la responsabilità solidale illimitata delle società beneficiarie di scissione parziale, in luogo di quella, limitata alla quota di patrimonio netto attribuito, prevista dalla disciplina generale per i debiti civilistici.

Corte di Cassazione

**IRES – Consolidato – Interruzione – Trasferimento di crediti IVA ed IRAP in assenza di debito IRES – Legittimità.**

Cass., sez. trib. 21 febbraio 2018, n. 4155, ne Il fisco 14/2018, pag. 1366.

In caso di interruzione del consolidato ex art. 124, comma 4, del TUIR, è legittimo per le società consolidate trasferire crediti IVA ed IRAP al consolidato fiscale, anche se non è dovuta IRES.

## Commissioni tributarie di merito

### **IRES – Polizze rischio morte o invalidità amministratori - Deducibilità.**

Comm. trib. reg. della Lombardia 14 febbraio 2018, n. 615/1/18, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

I premi per polizze di responsabilità civile di amministratori, sindaci e dirigenti sono deducibili perché inerenti all'attività di impresa in quanto coprono il rischio di perdite patrimoniali della società per risarcimenti richiesti da terzi per comportamenti di dipendenti o organi sociali in ragione del loro ufficio, con possibile responsabilità indiretta della società.

I premi per polizze infortuni dirigenti e consulenti e per il rimborso di spese mediche di amministratori e dirigenti sono anch'essi deducibili in quanto strettamente collegate al rapporto di lavoro ed alla funzione di amministratore che mirano ad agevolare.

I premi per polizze vita sottoscritte per l'evento morte dell'amministratore e di cui è beneficiaria la società non sono inerenti all'attività di impresa, e quindi indeducibili, non essendo i premi collegati con fattori produttivi di reddito.

Siffatta copertura assicurativa deve essere considerata non un costo ma semmai una immobilizzazione finanziaria poiché collegata ad un evento non direttamente connesso con l'attività sociale.

### **IRES – Classificazione delle partecipazioni in bilancio – Condizioni.**

Comm. trib. prov. di Brescia, 4 aprile 2018, n. 190/5/18, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La collocazione in bilancio dei titoli da parte di una *holding*, ed in particolare la distinzione tra attivo immobilizzato e circolante non è censurabile se rispetta quanto previsto dai principi contabili.

Il legislatore non precisa il significato di partecipazioni e titoli che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie; esso è ricavabile *a contrariis* dalla definizione di titoli che costituiscono immobilizzazioni finanziarie. Ciò che conta al fine di qualificare un'attività finanziaria come componente dell'attivo circolante, piuttosto che come immobilizzazione, è la facoltà che l'impresa si riserva di cogliere le opportunità di mercato o di smobilizzo per fronteggiare altre esigenze aziendali. Non è tuttavia necessario che lo smobilizzo avvenga entro un breve periodo. Per questi motivi non è obbligatorio che l'intero importo di una partecipazione o di un titolo sia classificato come circolante o come immobilizzazione in quanto un'impresa può decidere di mantenere una parte dei titoli durevolmente investita e considerare l'altra parte come libera negoziabile.

La medesima partecipazione in una società controllata può essere indicata in parte nell'immobilizzazione ed in parte (la quota non "strategica" detenuta ai fini di una negoziazione sul mercato) nell'attivo circolante.

### **IRES – Esterovestizione – Sede amministrativa.**

Comm. trib. reg. della Lombardia 19 aprile 2018, n. 1807/18/18, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la loro sede legale o la sede amministrativa o l'oggetto principale nel territorio dello Stato italiano. La Commissione afferma che la sede amministrativa deve ritenersi coincidente con quella effettiva, intesa come luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative di direzione dell'ente, come la riunione del consiglio di amministrazione ovvero il luogo deputato per l'accentramento degli organi e degli uffici societari in vista del compimento di affari e dell'impulso dell'attività dell'ente.

## **IRES – Credito per le imposte pagate all'estero – Imposta estera eccedente l'imposta netta italiana – Rimborso – Diniego.**

Comm. trib. prov. di Milano, 23 aprile 2018, n. 1814/1/18, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La società che abbia versato imposte estere a titolo definitivo sui redditi esteri, compensando il corrispondente credito con l'imposta dovuta in Italia, non può chiedere a rimborso la residuante parte delle imposte estere versate che non abbia trovato compensazione per incapienza dell'imposta dovuta in Italia per tale periodo.

Ciò in quanto, in base all'art. 165 del TUIR, l'imposta netta dovuta in Italia nel periodo di appartenenza del reddito estero costituisce il limite massimo entro cui può essere concesso il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

Inoltre, l'art. 11, comma 4 del TUIR, nel disciplinare l'ipotesi in cui il credito o i crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero maturati nel periodo di produzione del reddito non siano integralmente assorbiti dall'imposta netta, ha previsto due possibilità: o portare l'eccedenza in diminuzione dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo o richiedere il rimborso.

## **REDDITI DI CAPITALE**

### **Dottrina**

**“Questioni di regime transitorio nella nuova tassazione dei dividendi”** di D. LIBURDI e M. SIRONI, ne Il fisco 16/2018, pag. 1551.

La Legge n. 205/2017 ha equiparato la tassazione dei dividendi e delle plusvalenze derivanti dal possesso di partecipazioni qualificate a quella già prevista in relazione alle partecipazioni non qualificate laddove le stesse siano detenute al di fuori del regime di impresa. Con particolare riferimento ai dividendi sussistono, nonostante la specifica previsione transitoria contenuta nella legge, alcune problematiche di carattere interpretativo legate, nello specifico, alla corretta applicazione di alcune norme già vigenti. E' il caso, ad esempio, alla ipotesi di attribuzione ai soci della società delle riserve di rivalutazione appostate in bilancio negli anni precedenti. Ulteriori problematiche potrebbero inoltre sussistere in relazione alla corretta applicazione di alcune delle regole delineate nell'art. 47 del TUIR, in base alle quali l'eventuale distribuzione di poste di patrimonio netto che hanno natura di capitale in luogo dell'utile dell'esercizio o delle riserve di utili presenti in bilancio viene riqualficata come distribuzione di dividendi ai fini fiscali. Nel contributo in commento, gli AA. delineano condivisibili soluzioni ermeneutiche, basate sulla successione delle varie disposizioni nel tempo. (PT)

**“Le novità 2008 per i dividendi dai “paradisi fiscali””** di P. SELLA, in Fisc. e comm. int., 4/2018, pag. 41.

La Legge di bilancio per il 2018 ha modificato il regime di tassazione degli utili da partecipazione in società residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato percepiti dalle società residenti, contenuto nell'art. 89, comma 3, del TUIR Il suddetto regime era stato già di recente oggetto di modifiche ad opera del Decreto internazionalizzazione prima e delle Leggi di stabilità per il 2015 e 2016 poi. Nel contributo in commento si fornisce una esauriente panoramica delle più recenti novità che hanno interessato il regime in questione e delle problematiche interpretative che ne sono scaturite. (PT)

## REDDITI DI IMPRESA

### Dottrina

**“Diretta imputazione a patrimonio: rilevanza fiscale per i soggetti IAS adopter”**, G. ALBANO e M. BETTARINI, in Corr. Trib. 15/2018, pag. 1135.

Gli AA. analizzano i chiarimenti forniti nella Circolare Assonime n. 8 del 16 marzo 2018 con particolare riferimento alla rilevanza dei componenti imputati a patrimonio netto o nel prospetto *Other Comprehensive Income (OCI)*. Infatti, nell’ambito degli *IAS/IFRS* – ed a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015, anche nell’ambito degli OIC – alcuni fatti di gestione possono avere riflessi diretti sul patrimonio netto senza che vi sia “previa imputazione” a conto economico <sup>(1)</sup>. Al fine di comprendere se e come tali componenti possano rilevare fiscalmente, tanto nella previgente normativa quanto in quella oggetto di revisione, gli AA. analizzano i riflessi fiscali dell’imputazione a patrimonio netto, distinguendo la normativa IRES da quella IRAP.

#### Rilevanza fiscale ai fini IRES

I soggetti *IAS/IFRS adopter* determinano il reddito d’impresa sulla base del principio di derivazione rafforzata, contenuto nell’art. 83 del TUIR. Il D.M. n. 48/2009 (cd. I Decreto *IAS*) ha confermato tale impostazione, precisando che, ai fini della determinazione del reddito d’impresa, per tali soggetti assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli *IAS*. Il *framework* normativo previgente stabiliva che *“concorrono comunque alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi, fiscalmente rilevanti ai sensi del TUIR, imputati direttamente a patrimonio per effetto dell’applicazione degli IAS”*. Questo principio era stato poi ribadito e definito nell’ambito dell’art. 2, comma 1, del D.M. 8 giugno 2011 (cd. II Decreto *IAS*), laddove veniva chiarito che i componenti reddituali fiscalmente rilevanti, imputati direttamente al prospetto delle altre componenti di conto economico complessivo (OCI), concorrono alla formazione del reddito imponibile.

In sostanza, già prima dei recenti interventi chiarificatori, i componenti contabilizzati direttamente a patrimonio netto potevano assumere rilevanza fiscale ai fini della determinazione del reddito d’impresa, essendo l’imputazione a patrimonio netto equiparata al transito a conto economico. Questa impostazione risultava peraltro confermata anche a livello di prassi dal momento che l’Agenzia delle Entrate con la circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, commentando le criticità merse a seguito dell’adozione dei principi contabili internazionali *IAS/IFRS*, aveva già avuto modo di chiarire che *“la diversa rappresentazione contabile di alcune operazioni non snatura la sostanza economico – reddituale delle stesse”* e che, dunque, anche con riferimento alle componenti reddituali che in applicazione degli *IAS/IFRS* trovano diretta imputazione a patrimonio, *“devono essere operate le variazioni in aumento e in diminuzione effettuate in sede di determinazione del reddito d’impresa”*. Ovviamente, sottolineano gli AA., dovevano ritenersi escluse quelle fattispecie che assumono rilevanza fiscale solo per effetto dell’imputazione a conto economico, come nel caso dei *plus/minus* valori relativi ai titoli obbligazionari immobilizzati, per i quali l’art. 110, comma 1-*bis*, lett. a), del TUIR, prevede la rilevanza fiscale solo al momento della loro imputazione a conto economico. In casi come questo, quindi, le imputazioni a patrimonio della riserva restano temporaneamente irrilevanti ai fini fiscali.

Il D.M. 3 agosto 2017 fornisce un’apposita disciplina anche per quei componenti, rilevati a patrimonio netto, per i quali i principi contabili internazionali non prevedono un rigiro a conto economico. In passato, in assenza di chiarimenti ufficiali, per tali poste non era chiaro se dovesse ritenersi esclusa a *priori* la rilevanza fiscale. Con il novellato art. 2 è stato correttamente ed esplicitamente chiarito che, per i componenti imputati a patrimonio netto/OCI, per i quali non è previsto alcun successivo *recycling* a conto economico, la rilevanza ai fini IRES è stabilita secondo le disposizioni applicabili ai componenti imputati a conto economico aventi la medesima natura. Come chiarito dalla Relazione illustrativa al D.M. 3 agosto 2017, e confermato anche da Assonime nella circolare in commento,

---

<sup>1</sup> Cfr. ns. Circ. n. 1 e 4 del 2018.

l'analisi potrà essere svolta sulla base delle indicazioni fornite con riferimento ai componenti aventi la medesima natura dagli *IAS/IFRS* e, in mancanza di tali indicazioni, dai corrispondenti principi contabili nazionali. Questa possibilità di indagare la "natura" di componente imputata a patrimonio netto anche in base alle disposizioni contenute nei principi contabili nazionali – espressamente prevista dalla Relazione illustrativa al Decreto – sembra tuttavia foriera di alcuni dubbi. Assonime auspica che tale previsione operi solo laddove i principi OIC contengano regole di qualificazione dell'operazione analoghe a quelle degli *IAS*. In caso contrario, infatti, si potrebbe giungere all'eccessiva conseguenza di attribuire rilevanza alla natura giuridica di componenti reddituali anche quando la fattispecie sia rappresentata dagli *IAS* in base alla prevalenza della sostanza sulla forma. Sempre secondo l'Associazione il rinvio operato al concetto di "natura" deve essere inteso come una migliore esplicitazione del principio di "derivazione rafforzata" e non come una deroga a tale principio, tenuto conto anche della circostanza che l'art. 109, comma 4, del TUIR, già prevede espressamente la rilevanza fiscale dei componenti di natura reddituale imputati a patrimonio netto. A parere dell'Assonime, inoltre, l'intervento del legislatore – seppur volto a completare il quadro normativo – ha una portata alquanto circoscritta. Al riguardo, l'Associazione passa in rassegna quelle fattispecie interessate dall'innovazione introdotta con il D.M. 3 agosto 2017, sottolineando come per alcune di esse l'intervento non sia stato produttivo di effetti innovativi, in quanto già prima della modifica normativa in questione per alcune fattispecie esisteva una disciplina apposita.

#### Rilevanza fiscale ai fini IRAP

Il legislatore tributario ha previsto che, per le componenti per cui non è mai prevista l'imputazione a conto economico, la rilevanza IRAP è stabilita secondo le disposizioni applicabili alle componenti imputate al conto economico aventi la medesima natura. Al riguardo, Assonime evidenzia, infatti, come, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, il rinvio all'indagine sulla natura della componente comporti non soltanto la necessità di identificare la natura della componente sulla base della qualificazione dell'operazione cui tale componente si riferisce ma anche la necessità di operare un'ulteriore verifica in ordine alla riconducibilità di tale componente a voci di conto economico rilevanti ai fini IRAP, posto che l'IRAP è un tributo di stretta derivazione contabile. Secondo l'Associazione, all'esito di tale seconda attività di verifica, laddove non dovesse essere riscontrabile una regola di classificazione di un costo / ricavo equipollente in una delle voci rilevanti IRAP, la componente imputata a patrimonio netto dovrebbe restare priva di ogni rilevanza fiscale.

La citata circolare n. 8/2018 dell'Assonime si concentra, in particolare, su due fattispecie che risultavano foriere di dubbi interpretativi di grande rilievo e cioè: i) i costi accessori alle operazioni di aumento di capitale; ii) gli utili e le perdite attuariali.

Per quanto riguarda i costi accessori alle operazioni di aumento di capitale, l'A. ricorda che questi, in base allo *IAS* 32, devono essere imputati a diretta riduzione del patrimonio netto della società emittente senza alcuna possibilità di rigiro a conto economico. Secondo la precedente formulazione normativa non era possibile sostenere senza problemi la rilevanza di tali componenti quando il soggetto emittente fosse una banca o una società finanziaria che determina la propria base IRAP ex art. 6 del Decreto IRAP, in quanto mancava una regola che consentisse la riclassificazione di tali componenti tra le voci rilevanti del conto economico. Con le modifiche apportate dal Decreto 3 agosto, invece, anche il regime fiscale di tale componenti viene comunque a dipendere dalle regole classificatorie dei componenti rilevati a conto economico aventi la medesima natura, con la conseguenza che gli oneri accessori alle operazioni di aumento di capitale – avendo la medesima natura di analoghi oneri che, in base agli *IAS* e allo schema di conto economico bancario, sono destinati a confluire in voci ricomprese nella base imponibile IRAP – potranno essere dedotti.

Con riferimento, invece, agli utili e alle perdite attuariali, l'intervento dell'art. 2 non sembra egualmente dirimente ai fini della risoluzione delle criticità applicative sorte negli anni precedenti la nuova disciplina. In particolare, a seguito dell'introduzione della deduzione del costo residuo del personale dipendente (art. 11, comma 4-*octies*, D.Lgs. n. 446/97), le imprese *IAS* si sono trovate a dover valutare se e come considerare, ai fini della deduzione, gli importi degli utili/perdite attuariali imputati ad OCI. Al riguardo, l'Associazione sottolinea come gli approcci operativi siano stati molteplici. Alcune imprese, infatti, hanno ritenuto opportuno determinare il costo del personale in via extra – contabile, quale risultante dalle buste paga, altre, invece, hanno ritenuto che, in virtù del principio di derivazione rafforzata, la deduzione dovesse essere commisurata al costo del personale come risultante dal bilancio *IAS compliant*. In base a quest'ultima impostazione, infatti, la deduzione

delle componenti attuariali imputate ad OCI potrebbe essere sostenuta con il rinvio al concetto di medesima “natura” (costo del personale) recato dal novellato art. 2 del D.M. 8 giugno 2011. Una simile conclusione, tuttavia, non pare sostenibile – a dire dell’Associazione – atteso che, anche alla luce delle modifiche apportate con i decreti ministeriali di revisione, nessuna indicazione esplicita è stata fornita in merito alla rilevanza ed alle modalità di computo ai fini IRAP di tali componenti imputati ad OCI. In conclusione, l’Assonime auspica un intervento risolutorio da parte dell’Amministrazione finanziaria, precisando altresì che, tenuto conto dell’obiettivo incertezza interpretativa, dovrebbero essere fatti salvi i comportamenti pregressi tenuti dai contribuenti. (WR)

**“Il principio di competenza per le imprese che applicano i “nuovi OIC””, di G. FERRANTI, in Corr. Trib. 22/2018, pag.1691.**

Per le imprese che applicano i nuovi OIC, diversi dalla micro-imprese, i principi di certezza e determinabilità “usciti dalla porta” dell’art. 109 del TUIR, non più applicabile nei loro riguardi, sono destinati a “rientrare dalla finestra” dei principi contabili, che stabiliscono il criterio di imputazione temporale dei componenti reddituali, in base al principio di derivazione rafforzata. È questa la conclusione cui perviene l’A. dopo la pubblicazione della bozza di risposta dell’OIC ad un quesito riguardante l’impatto che i fatti successivi, che devono essere recepiti in bilancio, possono avere sulla rappresentazione dei valori stessi.

Va premesso che l’OIC 29 stabilisce che devono essere recepiti nei valori di bilancio, in quanto evidenziano condizioni già esistenti alla data di chiusura dello stesso, i fatti che si manifestano solo dopo questa data e che richiedono modifiche ai valori delle attività e delle passività iscritte in bilancio. Non si deve invece tener conto dei valori relativi a situazioni sorte dopo la chiusura dell’esercizio destinate a rilevare in quello successivo. Un esempio della prima tipologia è la definizione, dopo la chiusura dell’esercizio, di una causa legale già in corso alla data di riferimento del bilancio, da cui deriva un onere diverso da quello prevedibile a questa data. Rappresenta, invece, un esempio della seconda tipologia di fatti la distruzione di un impianto causata da un evento calamitoso avvenuto nell’esercizio successivo.

L’A. analizza, in particolare, la bozza di risposta pubblicata dall’OIC nella *newsletter* del mese di febbraio 2018 <sup>(2)</sup>, riguardante proprio il principio contabile OIC 29, ed in particolare, l’impatto che i fatti successivi che devono essere recepiti nei valori di bilancio possono avere sulla rappresentazione degli stessi valori. Nel quesito in esame è stato chiesto “se tali fatti successivi richiedono di modificare solo la stima dei valori esistenti alla chiusura del bilancio o se richiedono anche di riclassificare le poste di bilancio”. Al riguardo, è stato formulato l’esempio della definizione dopo la chiusura dell’esercizio di una causa legale in essere alla data di chiusura del bilancio, chiedendo se in questo caso la società, oltre ad aggiornare la stima del fondo rischi ed oneri, debba anche riclassificare tale fondo come debito. La bozza di risposta dell’OIC chiarisce che: *“In tema di fatti intervenuti dopo la chiusura dell’esercizio, l’OIC 29 disciplina quando, in conformità al postulato della competenza, è necessario modificare i valori delle attività e passività di bilancio. Seguendo tale principio appare chiaro che un fatto successivo non possa portare all’iscrizione in bilancio di un credito o di un debito che giuridicamente è sorto nell’esercizio successivo. Ai sensi dell’OIC 29, un fatto successivo può solo portare ad un aggiornamento delle stime del valore delle attività e passività già esistenti alla chiusura dell’esercizio tenuto conto delle condizioni in essere alla data di chiusura del bilancio”*. Inoltre, lo stesso Organismo Italiano di contabilità, alla luce di quanto riportato sopra, ritiene alquanto pacifica la questione, non ravvedendo la necessità di un ulteriore intervento di carattere interpretativo o emendativo.

Pertanto, le imprese OIC *adopter* possono imputare in bilancio solo crediti e debiti giuridicamente sorti in base a fatti avvenuti nell’esercizio. I fatti intervenuti, invece, nell’esercizio successivo richiedono soltanto di modificare la stima dei valori esistenti in quello precedente ma non consentono di riclassificare l’accantonamento al fondo rischi di un debito. Quando, invece, l’informazione fa semplicemente emergere un fatto già intervenuto alla data di chiusura dell’esercizio è necessaria l’iscrizione in bilancio del componente reddituale generato da tale fatto.

---

<sup>2</sup> La bozza di risposta è consultabile all’indirizzo Internet: <http://www.fondazioneoic.eu/wpcontent/uploads/downloads/2018/03/2018-02-Newsletter.pdf>

Sotto il profilo fiscale, occorre premettere che per i soggetti OIC *adopter*, diversi dalle microimprese, valgono i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili e non si applicano le regole stabilite nei primi due commi dell'art. 109 del TUIR, tra le quali le condizioni della certezza dell'esistenza e dell'obiettiva determinabilità nel periodo d'imposta dell'ammontare dei relativi componenti reddituali.

L'OIC ha, però, stabilito che anche ai fini dell'imputazione al conto economico occorre che, alla chiusura dell'esercizio, si siano verificati i fatti da cui derivano tali componenti: principio sostanzialmente equivalente a quello della certezza. Per questi soggetti, quindi, gli accantonamenti sono deducibili solo se rientrano tra quelli contemplati dall'art. 107 del TUIR: pertanto, nella maggior parte dei casi, i componenti negativi per essere deducibili devono essere contabilizzati in contropartita di debiti e il loro importo deve risultare, quindi, determinato alla chiusura del periodo d'imposta.

Tenuto conto della bozza di risposta pubblicata dall'OIC, in dottrina ci si è posti il dubbio se i componenti iscritti tra i fondi alla data di chiusura di un determinato esercizio, nel frattempo divenuti certi, rientrino nel disposto dell'art. 9 del D.M. 8 giugno 2011, che condiziona la deduzione degli accantonamenti dei soggetti IAS (e ora anche OIC) alle previsioni dell'art. 107, commi da 1 a 3, del TUIR, con conseguente rinvio della deducibilità all'esercizio successivo o se, invece, conferendo prevalenza al principio di derivazione rafforzata, il venir meno dell'incertezza indicata da tali norme ne consenta la deduzione anticipata. Sul punto l'A. ritiene che, alla luce di chiarimenti forniti dall'OIC nella bozza di risposta citata, non si possa sostenere la deducibilità di tali oneri contabilizzati in contropartita di fondi, benché per fatti conosciuti dopo la chiusura dell'esercizio siano divenuti certi, posto che i componenti negativi per essere deducibili devono costituire, nella maggior parte dei casi, dei debiti ed il loro importo deve risultare, quindi, determinato già alla data di chiusura del periodo d'imposta. In conclusione, i criteri della certezza e della oggettiva determinabilità stabiliti dall'art. 109, comma 1, del TUIR, che non risulta più applicabile alle imprese in esame, risultano sostanzialmente confermati, perché in linea con le prescrizioni dei principi contabili nazionali. (WR)

**"I derivati di copertura nelle operazioni in valuta per le imprese OIC"**, di A. GARCEA, in Corr. Trib. 16/2018, pag.1211.

La risoluzione n. 83/E/2009 dell'Agenza delle Entrate (AdE) aveva affrontato l'argomento della rilevanza fiscale delle operazioni di copertura finalizzate a fissare il cambio relativo ad una operazione di acquisto programmato di materie prime. Tale documento di prassi è stato emanato ben prima della riforma dell'ordinamento contabile operata dal D.Lgs. n. 139/2015 e delle novità introdotte dall'art. 13-bis del D.L. n. 244/2016 in tema di derivazione rafforzata dell'imponibile IRES dal bilancio delle imprese ITA GAAP. Al riguardo, quindi, l'A. si pone il compito di verificare se e in che misura le conclusioni raggiunte in passato dall'Amministrazione finanziaria possano ritenersi compatibili con le regole contabili e fiscali nel frattempo sopravvenute.

In particolare, la risoluzione n. 83/E/2009 aveva preso in considerazione il caso di un contribuente che dovendo acquistare materie prime con pagamento in dollari, al fine di fissare in anticipo il tasso di cambio e di non esporsi al rischio delle sue successive oscillazioni, acquistava a termine la valuta estera di riferimento mediante la stipula di un derivato (contratto *forward*). L'AdE aveva sostenuto che, ai fini della determinazione del costo delle materie prime, ciò che assumeva rilevanza ai fini IRES era il corrispettivo convertito al cambio della data di consegna o spedizione dei beni e non quello risultante dall'applicazione dell'OIC 26, che era invece commisurato al cambio *spot* corrente alla data di stipula del derivato di copertura. In pratica, a parere dell'Amministrazione la valorizzazione delle operazioni di copertura doveva seguire le regole dell'art. 110, comma 2, e 9, comma 2, TUIR. Di conseguenza, il valore fiscale delle materie prime, ai fini IRES, poteva divergere rispetto a quello contabile e andava gestito ricorrendo ad un sistema di doppio binario contabile / fiscale. Ai fini IRAP, invece, stante il principio di presa diretta dal bilancio dei componenti del valore della produzione, era possibile fare riferimento al costo di acquisto delle materie prime così come risultante dal conto economico, convalidando cioè la possibilità di attribuire rilevanza al cambio corrente alla data di stipula del derivato di copertura. Al contempo, l'AdE precisava che anche il componente di natura finanziaria, iscritto in bilancio come differenza tra cambio *spot* e cambio

*forward* del derivato di copertura, doveva essere riparametrato partendo dal cambio *spot* della data di consegna dei beni e che questo componente, divenendo certo e determinabile oggettivamente, doveva concorrere alla formazione dell'imponibile.

In base ai principi contabili nazionali attualmente in vigore, l'operazione descritta nella citata risoluzione verrebbe rappresentata in termini diversi. Infatti, in presenza di una operazione programmata di acquisto di materie prime in valuta e di stipula di un contratto *forward* a copertura del rischio cambi, in base all'OIC 32, il costo di acquisto delle materie prime deve essere esposto al netto degli effetti del derivato di copertura e, cioè, per importo corrispondente al cambio in essere alla data di stipula del contratto *forward*. Posto che, a partire dall'esercizio 2016, per le imprese OIC *adopter* vale il principio di derivazione rafforzata, che attribuisce rilevanza fiscale ai criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili nazionali, l'A. si domanda se si debba fare ancora riferimento ai criteri di valorizzazione del magazzino secondo il cambio *spot* relativo al momento di consegna dei beni, in deroga alle risultanze di bilancio, cioè se risultino ancora applicabili i chiarimenti forniti nella datata risoluzione n. 83/E/2009.

La tesi della perdurante valenza della risoluzione n. 83/E/2009 non convince l'A., che ritiene, invece, che, per le imprese OIC soggette al principio di derivazione rafforzata, le operazioni di acquisto di materie prime in valuta che siano oggetto di copertura del rischio cambi mediante la stipula di un derivato – diversamente da quanto riportato nella risoluzione n. 83/E/2009 – debbano oggi essere assunte ai fini fiscali così come evidenziate in bilancio e, cioè, per il controvalore al cambio *spot* alla data di stipula del derivato. In tal modo il costo di acquisto da considerarsi fiscalmente rilevante, tanto per l'IRES che per l'IRAP, coincide con l'ammontare che si è inteso fissare attraverso la stipula del derivato. In altri termini, investendo un aspetto qualificatorio, questa integrazione costo / ricavo dell'operazione è destinata ad assumere rilevanza anche ai fini fiscali. Questa conclusione, a parere dell'A., è quella che appare sistematicamente più coerente, anche alla luce dello stesso impianto normativo del TUIR. L'art. 110, comma 2, del TUIR, per le operazioni gestionali in valuta, specifica che *“tuttavia i corrispettivi, i proventi, le spese e gli oneri in valuta estera, percepiti o effettivamente sostenuti in data precedente, si valutano con riferimento a tale data”*. In tal modo, la norma intende tener conto del fatto che quando, ad esempio, vi sia stato un pagamento anticipato rispetto alla maturazione del costo / ricavo il cambio di riferimento è già stato fissato in via definitiva, sicché il *quantum* del corrispettivo, sia ai fini contabili che fiscali, non può che riflettere il tasso di cambio nel frattempo applicato al flusso finanziario. È chiaro, conclude l'A., che lo stesso effetto economico del pagamento anticipato, cioè quello di rendere economicamente irrilevanti le successive oscillazioni cambi, si può ottenere anche attraverso la stipula di un derivato. Infatti, chi acquista a termine valuta per poter far fronte al pagamento di beni che saranno acquistati e consegnati in futuro si “copre” dall'eventualità che i tassi di cambio possano modificarsi a suo sfavore e al contempo, avendo fissato il cambio, rinuncia altresì agli effetti favorevoli di una eventuale dinamica dei mercati valutari di segno inverso. Se così è, appare coerente che, non soltanto in presenza di un pagamento anticipato, ma anche quando si faccia ricorso ad un derivato di copertura del rischio cambi debba darsi rilevanza fiscale al costo per il controvalore del cambio venutosi a cristallizzare mediante l'attivazione della copertura. (WR)

### **Prassi Amministrativa**

#### **ACE – Periodi d'imposta infrannuali – Coefficiente da applicare.**

Interpello DRE Lombardia 29 marzo 2018, n. 954-124/2018, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

La norma (art. 1 comma 3 del DL 201/2011), per la determinazione del coefficiente di rendimento da applicare, prende in considerazione solo i periodi d'imposta “in corso al 31 dicembre” di ciascun anno, senza invece individuare le regole per periodi d'imposta che non comprendono il 31 dicembre. Nel caso esaminato la società si trovava proprio in questa situazione, avendo un periodo d'imposta di nove mesi, in cui non sono compresi né il 31 dicembre 2016 e né il 31 dicembre 2017.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che, per i periodi d'imposta che non comprendono il 31 dicembre, ai fini dell'individuazione dell'aliquota applicabile per il calcolo del rendimento nozionale è necessario fare riferimento alla sequenza temporale dei periodi d'imposta previsti dal legislatore.

La norma citata, infatti, pur avendo a riferimento periodi coincidenti con l'anno solare o a cavallo di esso, ma di durata ordinaria, ha previsto l'applicazione dell'aliquota del 3 per cento per i primi tre periodi e le aliquote del 4 – 4,5 – 4,75 e 1,6 per cento per il quarto, quinto, sesto e settimo periodo d'imposta.

Tale criterio di sequenzialità applicato al caso di specie porta a ritenere che la società, nel calcolare il rendimento nozionale del nuovo capitale proprio ai fini ACE con riferimento al periodo di imposta che va dal 01 gennaio 2017 al 30 settembre 2017, dovrà utilizzare l'aliquota prevista per il settimo periodo di imposta, vale a dire l'1,6 per cento. (EM)

## **Giurisprudenza**

### **Corte di Cassazione**

#### **Redditi di impresa – Componenti negativi di reddito – Deducibilità – Inerenza – Principio immanente nel reddito di impresa.**

Cass., sez. trib. 11 aprile 2018, n. 8893, ne Il fisco 17/2018, pag. 1696.

Deve escludersi che il principio dell'inerenza, quale vincolo alla deducibilità dei costi, discenda dall'art. 109, comma 5, del TUIR, che si riferisce al diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma, ovviamente, l'inerenza), cioè alla correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili, mentre, come si afferma anche in dottrina, da un lato, il principio di inerenza è principio generale inespresso, immanente alla nozione di reddito d'impresa, e, dall'altro, la valutazione dell'inerenza di un costo all'attività d'impresa impone un giudizio di tipo qualitativo, che non necessariamente implica anche un giudizio quantitativo, e cioè di apprezzamento del costo in termini di congruità o antieconomicità (o superfluità), che, come si ritiene anche in dottrina, sono meri indici di non inerenza di un costo, ossia dell'esclusione dello stesso dall'ambito dell'attività di impresa, e dunque indicatori della sua natura erogatoria e non produttiva, ma non espressione dell'inerenza.

#### **Redditi di impresa – Svalutazione dei crediti – Svalutazione integrale – Imputazione a conto economico – Legittimità – Rischio di inesigibilità non definitivo.**

Cass., sez. trib. 4 maggio 2018, n. 10685, ne Il fisco 22/2018, pag. 2184.

E' legittima l'imputazione a conto economico dei crediti integralmente svalutati che, prescindendo dal criterio quantitativo (in quanto, nella specie, la svalutazione dei crediti è del 100%, sicché essi sono iscritti in bilancio con valore pari a zero), poggia (esclusivamente) sulla riconosciuta sussistenza del rischio di inesigibilità "ragionevolmente prevedibile", ma "non ancora definitiva". A conclusione di un'analisi valutativo-estimativa – cui sono tenuti, in ogni caso, gli amministratori della società e che, in relazione alle perdite su crediti, deve essere ancorata ad elementi certi e precisi – nell'ottica della corretta redazione del bilancio e della legittima deducibilità delle due differenti voci, l'esatto discrimine tra "perdite sui crediti" e "svalutazioni dei crediti" è segnato dalla definitività del venire meno della voce: si ha perdita del credito quando esso è divenuto (alla stregua di un giudizio prognostico) definitivamente inesigibile; la valutazione, totale o parziale, del credito, invece, ne presuppone una perdita (solo) potenziale, probabile, ma non (ancora) certa e definitiva.

## IVA

### Prassi Amministrativa

#### **IVA – Nozione di prestazione di servizi – Ripartizione dei costi del consorzio alle imprese consorziate – Indetraibilità dell'imposta per le consorziate.**

Conclusioni Avvocato generale 3 maggio 2018, causa n. C-16/17, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Non è soggetta ad IVA la ripartizione dei costi generali del consorzio alle imprese consorziate poiché non rappresenta il corrispettivo di una prestazione di servizi e conseguentemente non è detraibile per le consorziate l'IVA erroneamente addebitata in fattura su tali costi.

#### **IVA – Modifiche alla disciplina della scissione dei pagamenti – Art. 3 del D.L. 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazione, dalla legge 41 dicembre 2017, n. 172 – Chiarimenti.**

Circ. Agenzia delle entrate 7 maggio 2018, n. 9/E, ne sito web [www.agenziaentrate.it](http://www.agenziaentrate.it). (per segnalazione)

### Giurisprudenza

#### Corte di Cassazione

#### **IVA – Stabile organizzazione – Sede di direzione di un consorzio avente sede legale in Francia – Non costituisce stabile organizzazione.**

Cass., sez. trib. 18 maggio 2018, n. 12237, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

In tema di IVA, la nozione di stabile organizzazione di una società straniera in Italia va desunta dall'art. 5 del Modello di convenzione OCSE contro la doppia imposizione e dal suo Commentario, con l'integrazione dei requisiti prescritti dall'art. 9 della Sesta direttiva CEE n. 77/388 del Consiglio del 17 maggio 1977 per l'individuazione di un centro di attività stabile.

Non configura stabile organizzazione ai fini IVA in Italia la presenza, sul territorio dello Stato, di una sede di direzione di un consorzio avente sede legale all'estero.

La decisione della Corte, si fonda sulla nozione di stabile organizzazione quale "centro di attività" che presenti "un grado sufficiente di stabilità e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico" a rendere possibili in modo autonomo le cessioni di beni o le prestazioni di servizi di un soggetto passivo IVA.

In quest'ottica, non è sufficiente a configurare un "centro di attività stabile" e, dunque, una stabile organizzazione IVA nel territorio dello Stato il solo fatto che le riunioni di alcuni manager del consorzio estero fossero avvenute nel territorio italiano.

### REGISTRO (Imposta di)

#### Dottrina

**"Il nuovo art. 20 del TUR: la certezza del diritto per ora (forse) rimane una chimera"** di E. ABRUZZESE, in Boll. Trib. 6/2018, pag. 425.

L'A. commenta le modifiche all'art. 20 del Testo Unico del Registro (TUR) apportate dalla Legge di bilancio 2018, in materia di interpretazione degli atti e, in merito alla valenza temporale delle

disposizioni modificative, concorda (in contrasto con la dottrina prevalente, *n.d.r.*) con la Corte di Cassazione che, nella sentenza n. 2007/2018, ha affermato la natura innovativa della modifica e, quindi, non retroattiva, diversamente da quanto sostenuto dalla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia (sent. n. 4/2018) che le riconosce valenza retroattiva. (SG)

**“Scorpori aziendali “abusati””** di F. CIANI, in Boll. Trib. 6/2018, pag. 421.

Un altro contributo sulle modifiche introdotte dall’art. 87, comma 1, della Legge di bilancio 2018 all’art. 20 del TUR, dichiarate innovative e non interpretative dalla Corte di Cassazione. L’A. ritiene che, nonostante la nuova norma abbia rimosso il collegamento funzionale tra più atti, con l’effetto che la liquidazione ex art. 20 avverrà solo sugli assetti giuridici, cartolari e non economici dell’atto sottoposto alla registrazione, resta irrisolto il tema dei singoli atti (es. le cessioni totalitarie di partecipazioni non collegate ad atti negoziali precedenti e susseguenti), con l’effetto deteriore che questa fattispecie potrà essere ancora sindacata dal citato art. 20. (SG)

**“Ai fini dell’imposta di registro rilevano gli effetti economici delle operazioni negoziali – Interpretazione dell’art. 20 del TUR alla luce della legge di bilancio 2018”** di F. GALLIO, in GT Riv. giur. Trib. 3/2018, pag.14.

Con la sentenza n. 28064/2017, la Corte di cassazione ha sancito che l’Agenzia delle entrate può richiedere ai contribuenti un’imposta di registro diversa da quella applicata agli atti, facendo riferimento agli effetti economici delle operazioni, anziché alla loro natura giuridica. Infatti, secondo la Suprema Corte, l’art. 20 del DPR n. 131/1986 costituirebbe una norma interpretativa che indica la prevalenza, ai fini fiscali, della causa reale della volontà negoziale e della regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita sull’assetto cartolare impresso dai contraenti, non risultando decisiva, in ipotesi di plurimi negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetto.

Per questo motivo, “in caso di conferimento di azienda con contestuale cessione, in favore di un socio della conferitaria, delle quote ottenute in contropartita dal conferente, il fenomeno ha carattere unitario ed è configurabile come cessione di azienda, e non costituendo operazione elusiva, non grava sull’Amministrazione l’onere di provare i presupposti dell’abuso di diritto.

In altre parole, l’art. 20 non può essere utilizzato dall’Amministrazione finanziaria o dal giudice, per svolgere un’operazione interpretativa complessiva della condotta del contribuente, allo scopo di operare collegamenti tra fattispecie negoziali ciascuna con specifiche individualità e finalità giuridiche.

L’A., nel criticare la tesi sostenuta dai giudici di legittimità espone i motivi per cui non ritiene condivisibili le loro conclusioni, sottolineando come in ogni caso detta tesi sembrerebbe essere stata superata dalle recenti modifiche apportate dalla legge di bilancio del 2018.

L’intervento sull’art. 20 citato, ha come primo obiettivo quello di spiegare che per individuare la natura e gli effetti degli atti presentati a registrazione devono essere presi in considerazione esclusivamente gli elementi desumibili dall’atto presentato alla registrazione e non devono essere valutati, invece, gli elementi *extratestuali* ovvero quegli contenuti in altri negozi giuridici collegati a quello da registrare. Non debbono assumere rilevanza, inoltre, per la corretta tassazione dell’atto, gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalla parte nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte (non potrà ad esempio, essere assimilata ad una cessione di azienda la cessione totalitaria di quote).

Come secondo obiettivo, quello di superare le oscillazioni giurisprudenziali della Suprema Corte, in ordine all’applicazione dell’art. 20 TUR, limitando l’attività di riquilibratura dell’Amministrazione finanziaria posta in essere ai sensi della stessa disposizione.

Anche se la nuova normativa non è stata qualificata dal legislatore espressamente come di natura interpretativa la sua funzione chiarificatrice parrebbe confermata anche dalla relazione governativa al disegno di legge la quale afferma che trattandosi di norma di natura chiarificatrice, dalla stessa non derivano effetti in termini di gettito.

Di tale avviso anche i giudici di merito che, discostandosi da quanto stabilito da quelli di legittimità, hanno rilevato che il nuovo art. 20 TUR ha natura interpretativa e non innovativa e che pertanto, le nuove disposizioni devono applicarsi anche per le operazioni effettuate e contestate precedentemente al primo gennaio 2018.

Ma anche nel caso in cui non si dovesse condividere la natura interpretativa della nuova normativa, anche sulla base del testo previgente, l'A. preferisce il diverso orientamento della Cassazione, rispetto a quello in commento, che impedisce all'Amministrazione finanziaria di travalicare, nell'attività riqualificatoria, lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante effetti giuridici differenti.

E questo anche in considerazione del fatto che vi sarebbe un ingiusto trattamento tra le operazioni contestate prima dell'entrata in vigore della nuova formulazione e quelle contestate dopo. (EM)

**L'efficacia temporale delle modifiche all'art. 20 del TUR** di A. RENDA e G. STANCATI, in Corr. Trib. 21/2018, pag. 1631.

Gli AA. prendono spunto dalle recenti pronunce della Corte di Cassazione sulla natura innovativa delle modifiche normative apportate all'art. 20 del Testo Unico del Registro (TUR) dalla Legge di bilancio 2018, soffermandosi sui relativi profili di diritto per valutarne le implicazioni, in termini di tassazione in misura proporzionale, degli atti che realizzano lo schema della "cessione indiretta d'azienda". Le analisi della Suprema Corte suscitano grandi perplessità in merito alla irretroattività delle disposizioni enunciate, in quanto non tengono conto dell'indirizzo della Corte Costituzionale che, in ordine alla struttura della norma, ha superato la contrapposizione tra portata interpretativa (e, quindi, retroattiva) e portata innovativa, legittimando, in linea di principio, l'emanazione di disposizioni innovative con efficacia retroattiva (cd. norme "criptoretroattive"). In altri termini, si riconosce che la natura interpretativa della norma non sia esclusivamente desumibile dalla tecnica normativa adottata dal legislatore, ma possa altresì individuarsi nelle fattispecie in cui l'applicazione retroattiva delle disposizioni sia posta a presidio dei parametri di ragionevolezza e coerenza dell'ordinamento giuridico. (SG)

## Giurisprudenza

### Corte di Cassazione

**Registro (imposta di) – Interpretazione degli atti – Art. 20 del TUR – Norma interpretativa – Configurabilità – Causa reale della volontà negoziale e della regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita – Prevalenza – Conferimento di azienda con cessione delle quote – Cessione d'azienda – Configurabilità – Operazione elusiva – Esclusione.**

Cass., sez. trib. 24 novembre 2017, n. 28064, in GT Riv. Giur. Trib. 3/2018, pag. 214.

L'art. 20 del DPR n. 131/1986 costituisce una norma interpretativa che indica la prevalenza, ai fini fiscali, della causa reale della volontà negoziale e della regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita sull'assetto cartolare impresso dai contraenti, non risultando decisiva, in ipotesi di plurimi negozi collegati, la rispettiva differenza di oggetto. Alla luce di tale criterio interpretativo, in caso di conferimento di azienda con contestuale cessione, in favore di un socio della conferitaria, delle quote ottenute in contropartita dal conferente, il fenomeno ha, a tal fine, carattere unitario ed è configurabile come cessione di azienda, e non costituisce operazione elusiva, per cui non grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare i presupposti dell'abuso di diritto, atteso che i termini giuridici della questione sono già tutti desumibili dal criterio ermeneutico di cui al citato art. 20.

## Commissioni tributarie di merito

### **Registro (imposta di) – Atti soggetti a registrazione in termine fisso – Aumento di capitale mediante conferimento di immobili – Società esterovestita – Applicazione dell'imposta di registro in misura fissa prevista per le società con sede legale o amministrativa in uno Stato UE – Esclusione.**

Comm. trib. reg. di Milano, sez. XXI 23 marzo 2018, n. 1265, ne Il fisco 20/2018, pag. 1989.

Deve considerarsi esterovestita la società costituita da cittadini italiani e avente sede all'interno di uno Stato estero membro dell'Unione Europea ogniqualvolta il suo conto economico risulti costituito esclusivamente da ricavi imputabili ad attività situate in Italia. In tal caso sarà da considerarsi legittima la disapplicazione dell'imposta di registro agevolata – oltretutto degli oneri accessori in misura fissa – prevista per l'atto di aumento di capitale dalla Nota IV all'art. 4 della Tabella Parte I allegata al DPR n. 131/1986 laddove la società destinataria del conferimento abbia sede legale o amministrativa in uno Stato membro dell'Unione Europea.

## IRAP

### Giurisprudenza

#### Corte di Cassazione

#### **IRAP – Inerenza dei costi – Nozione.**

Cass., ordinanza 11 giugno 2018, n. 15115, nel sito web [www.eutekne.it](http://www.eutekne.it).

Con l'ordinanza la Corte ha affermato che il principio di inerenza che deve essere seguito ai fini IRAP è quello civilistico, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili.

Il principio di derivazione dalle voci rilevanti del Conto economico, applicabile in sede di determinazione della base imponibile IRAP delle società di capitali, non esclude la necessità di verificare l'inerenza dei costi dedotti. Tuttavia, la presunta assenza di inerenza non va contestata sulla base delle norme del TUIR, ma in virtù dell'appostazione degli oneri nel Conto economico in modo difforme a quanto previsto dai principi contabili adottati dall'impresa.

## VARIE

### Dottrina

**“Le operazioni dei fondi immobiliari e delle società di investimento immobiliare e non quotate”** di A. BUSANI, in Corr. Trib. 15/2018, pag. 1194.

Facendo seguito ad un precedente intervento operato sulla medesima Rivista ed avente ad oggetto i profili tributari connessi alla costituzione e alla operatività dei fondi immobiliari, l'A. si sofferma sulla questione della soggettività di tali fondi, ravvisando un indice di essa nella perfetta autonomia patrimoniale che la legge conferisce loro. Su tale presupposto ritiene che:

- i) il “passaggio” (a titolo oneroso) di un bene immobile da un fondo all'altro configuri un atto rientrante nel novero di quelli che:
  - se imponibili a IVA (o se esenti da IVA, ma aventi a oggetto un fabbricato strumentale), determinano l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (e, a seconda dei casi,

- delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa oppure - se si tratta della cessione di un fabbricato strumentale - nella metà della misura proporzionale);
- se esenti da IVA e aventi a oggetto un fabbricato abitativo (o se fuori campo IVA), determinano l'applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale nonché delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 cadauna;
  - ii) il "passaggio" di un bene immobile da un sub-comparto di un fondo ad altro sub-comparto del medesimo fondo non dovrebbe comportare alcuna altra tassazione se non l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa, non verificandosi alcun effetto traslativo;
  - iii) la sostituzione della SGR di gestione del fondo non comporti alcuna traslazione del patrimonio facente parte del fondo stesso e, quindi, debba essere trattata come atto rientrante nel novero di quelli "non aventi ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale";
  - iv) la fusione e la scissione tra due fondi debbano essere trattate alla stessa stregua della fusione e della scissione cui partecipino le società e gli "enti diversi delle società, [...] con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali" e quindi debba essere assoggettata ad imposta di registro in misura fissa.

Relativamente al regime fiscale connotante l'operatività delle SIIQ e delle SIINQ, viene ricordato che:

- a) gli atti di conferimento eseguiti a favore di tali soggetti, che abbiano a oggetto una pluralità di immobili prevalentemente locati, si considerano, da chiunque siano effettuati (compresi i fondi immobiliari), come se fossero conferimenti di un'azienda e pertanto sono assoggettati ad imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa;
- b) per le cessioni di immobili alle SIIQ e alle SIINQ trova applicazione la riduzione alla metà delle imposte ipotecaria e catastale. (PT)

**"La web tax europea: una misura innovativa ed emergenziale"** di T. DI TANNO, in Corr. Trib. 20/2018, pag. 1531.

L'esame condotto nell'articolo prende le mosse dalla considerazione che l'evoluzione della tecnologia, ed in particolare l'avvento della c.d. economia digitale, ha drammaticamente spiazzato l'impostazione tradizionale secondo cui il diritto di uno Stato di tassare le attività svolte da un'impresa proveniente da un altro Stato è riconosciuto qualora la medesima impresa avesse instaurato nel territorio del primo Stato una stabile organizzazione.

La Commissione Europea ha formulato due proposte volte ad affrontare la problematica della tassazione della c.d. economia digitale richiedendo comunque l'intervento dei legislatori nazionali: la prima attiene alla ridefinizione del concetto di stabile organizzazione e richiede una più laboriosa procedura implementativa sia all'interno dell'Unione Europea che, a maggior ragione, nei rapporti con i Paesi terzi; la seconda, avente ad oggetto una misura emergenziale, qual'è l'imposta sulle transazioni digitali, deve essere applicata al più presto per ragioni di mera opportunità politica.

Con riguardo alla seconda proposta - che mira ad introdurre l'imposta sui servizi digitali (*Digital Service Tax* o "DST"), nel presupposto che non si tratti di un'imposta sul reddito o comunque "diretta" e che sia compatibile con l'IVA - la Commissione rileva che la soluzione proposta rientra fra quelle disponibili ai sensi dell'art. 113 del TFEU, nell'intesa che spetta al Consiglio adottare - all'unanimità - misure di armonizzazione della legislazione dei singoli Stati membri relativi ad altre forme di imposizione indiretta.

Una volta identificato il presupposto d'imposta (in ossequio al comma 1 dell'art. 3 che descrive le prestazioni di servizi rilevanti ai fini della DST concretamente rese sul circuito digitale) occorre individuare il soggetto passivo d'imposta (la *Taxable Person*) che si deve identificare presso l'autorità nazionale in cui opera per la prima volta (vd. art. 10.1 e art. 10.2), sulla base di determinate (rilevanti) caratteristiche dimensionali (fatturato mondiale annuo e fatturato derivante dai servizi tassabili, realizzato nei vari Stati membri dell'Unione), indipendentemente dalla residenza fiscale e dalla nazionalità del prestatore del servizio.

Con riguardo al parametro riferito al fatturato mondiale sulla base di criteri contabili, l'A. evidenzia le difficoltà di individuare i dati di bilancio da assumere; difficoltà che emergono specie per le imprese

non organizzate in forma di gruppo o che non applicano gli IFRS o che sono localizzati in Paradisi Fiscali.

Anche per l'accertamento del parametro dimensionale all'interno dell'Unione si presentano analoghi problemi anche perché manca la designazione di un centro di raccolta dei dati relativi alle attività svolte nell'Unione da potenziali *Taxable Person* che non hanno preso l'iniziativa di identificarsi come tali. Si può trattare di soggetti extra-UE che operano all'interno della Comunità senza avervi insediato alcuna stabile organizzazione o che pur avendola insediata la utilizzano per attività marginali.

Nella Direttiva manca l'indicazione di un organismo deputato a prendere iniziative laddove una (presunta) *Taxable Person* manchi di presentarsi. Prevede tuttavia l'obbligo di ciascuno Stato membro di designare l'Autorità statale competente per risolvere in contraddittorio con la corrispondente Autorità di altri Stati membri le questioni derivanti dall'applicazione della DST.

Quanto al fatto generatore dell'imposta, la Direttiva (vd. art. 4.5) stabilisce una sorta di principio di competenza affermando che l'operazione imponibile si considera realizzata al momento in cui il relativo corrispettivo "si considera dovuto" indipendentemente dalla relativa percezione. Tale momento, ad avviso dell'A., è tutt'altro che pacifico e meriterebbe un più adeguato supporto prescrittivo comunitario.

Il titolo III della Direttiva dispone che una *Taxable Person* deve manifestare la sua soggezione alla DST identificandosi presso lo Stato o gli Stati in cui realizza operazioni imponibili, potendo assumere tale posizione in un solo Stato membro e colloquiare tramite esso con l'intero sistema comunitario.

Al fine di individuare il luogo dove la base imponibile emerge rileva il luogo in cui l'*end user* attiva lo strumento tecnico (*device*); l'individuazione di questo strumento è operata facendo riferimento all'indirizzo indicato nell'*Internet Protocol* (IP) indipendentemente dal fatto che l'attivatore dell'apparecchio acquisti o no qualcosa né rileva il luogo in cui il bene viene consegnato. L'A. evidenzia le difficoltà pratiche di dare concreta applicazione a tale principio e agli altri criteri proposti in alternativa a questo.

La Direttiva dispone che la *Taxable Person* deve qualificarsi come tale presso l'amministrazione in cui essa ritiene di aver realizzato il primo periodo tassabile ovvero presso quella da essa prescelta. Detta amministrazione, che diviene quella di riferimento per tutti gli adempimenti successivi, attribuisce alla *Taxable Person* un numero di identificazione, riceve le dichiarazioni DST tanto per le attività realizzate nel proprio Paese che per quelle attribuibili ad altri Stati membri e svolge le altre incombenze gestionali del tributo necessarie per far funzionare un'imposta sovranazionale. La DST viene espressamente definita dalla Commissione come "imposta indiretta": ciò dovrebbe comportare la sua deducibilità dal reddito del prestatore del servizio. Viene rilevato che la Commissione è consapevole che questa materia è riservata ai singoli legislatori nazionali e che non può come tale essere inclusa nel contesto della Direttiva. (GDA)

**“Rappresentazioni digitali di valore: la dichiarazione degli investimenti e delle attività finanziarie”** di O. SALVINI, ne Il fisco 14/2018, pag. 1321.

In assenza di una definizione univoca e globalmente riconosciuta sulla natura delle *cripto valute*, i criteri da adottare in sede di dichiarazione dei redditi non possono prescindere, da quanto indicato dal Fisco nell'unico documento di prassi attualmente disponibile.

Di conseguenza, considerata l'assimilazione delle valute virtuali a quelle tradizionali estere, è necessario far riferimento a quanto indicato nell'art. 67, comma 1, lett. c-ter), del TUIR, il quale annovera, fra i "redditi diversi di natura finanziaria", le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di valute estere, quando sono oggetto di cessione a termine o sono rivenienti da depositi o conti correnti.

La norma stabilisce una presunzione assoluta.

In pratica, mentre il prelievo di banconote o monete estere da un conto corrente o deposito rileva fiscalmente solo quando sono superate alcune soglie, il successivo utilizzo come mezzo di pagamento o la successiva conversione in euro o altra valuta, virtuale o convenzionale, non costituisce presupposto imponibile.

Al fine di evitare di attrarre a tassazione fattispecie non significative, il comma 1-ter dell'art. 67 del TUIR esclude l'imponibilità qualora la giacenza complessiva di tutti i depositi e conti correnti in valuta non sia superiore ad euro 51.645,69 per almeno sette giorni lavorativi continui.

L'imposizione avverrà al momento del realizzo della plusvalenza tramite autoliquidazione, con l'applicazione dell'imposta sostitutiva prevista dall'art. 5 del D.Lgs. n. 461/1997. La base imponibile sarà calcolata seguendo le regole indicate nell'art. 68 del TUIR.

Ai fini del calcolo delle plusvalenze/minusvalenze, il contribuente si deve avvalere delle certificazioni rilasciate dagli intermediari, che devono essere conservate qualora sia richiesto un eventuale riscontro da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria.

E' utile precisare che i rapporti detenuti dal contribuente residente nel territorio nazionale con gli intermediari esteri rientrano tra i contratti derivati ed altri rapporti finanziari stipulati al di fuori del territorio dello Stato e soggiacciono, pertanto, alla disciplina contenuta nell'art. 4, comma 1, del DL n. 167/1990.

La prima criticità sorge quando il contribuente è tenuto ad indicare il controvalore in euro. In particolare qualche dubbio emerge se sono cambiate con altre valute virtuali ovvero permangono nel portafoglio dei titolari.

In generale, ai fini di detta valorizzazione, per similitudine, si potrebbe fare riferimento alla media delle quotazioni ufficiali rinvenibili sulle piattaforme *on line* in cui avvengono le compravendite.

Ulteriore criticità si presenta quando il contribuente è tenuto ad indicare, nella colonna 3 del quadro RW, il codice dello Stato estero in cui sono detenute le attività di natura finanziaria.

Stante ciò, la questione da risolvere è dove sono conservate le valute virtuali. Si potrebbe affermare che siano detenute nel portafoglio virtuale ove sono salvate le chiavi pubbliche e private, così come ipotizzato anche dall'Agenzia delle entrate.

Se è così per conoscere lo Stato estero è necessario conoscere ove è detenuto il *digital wallets*. (EM)

**“La poliedrica rilevanza fiscale del contratto di assicurazione”** di L. STRIANESE, in Dir. e prat. Trib. 1/2018, pag. 104

L'articolo, dopo aver sommariamente ricordato la disciplina civilistica del contratto di assicurazione quale si rinviene nel codice civile (vd. artt. 1882 e seguenti del codice civile) per descrivere le varie tipologie di contratti di assicurazione sulla vita, esamina la relativa disciplina fiscale ai fini delle imposte sui redditi: detraibilità dei premi limitata alle polizze di puro rischio (vd. art. 15, lett. f), del TUIR); determinazione e tassazione dei rendimenti (vd. artt. 44, lett. g-*quater*), e 45 del TUIR e art. 26-*ter* del DPR n. 600 del 1973) con esclusione dei soli capitali corrisposti, in dipendenza di contratti assicurativi per caso morte, a copertura del rischio demografico (vd. art. 34 del DPR n. 601 del 1973, come da ultimo modificato dall'art. 1, comma 658, della legge di stabilità 2015).

L'articolo evidenzia poi le misure predisposte dalla legge n. 112 del 22 giugno 2016 sul “Dopo di noi” (Disposizioni in materia di assistenza in favore delle persone con disabilità grave prive del sostegno familiare) per favorire l'assistenza, la cura e la protezione dei soggetti con gravi disabilità, considerando il venir meno o comunque la mancanza di un adeguato sostegno genitoriale e familiare.

Con riguardo alle specifiche previsioni in materia di polizze assicurative viene evidenziato che l'agevolazione (piuttosto esigua) riservata ai premi eleva l'importo di euro 530 a euro 750 se detti premi riguardano le assicurazioni aventi per oggetto il rischio di morte finalizzate alla tutela delle persone con disabilità grave come definita dall'art. 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, accertata con le modalità di cui all'art. 4 della medesima legge.

*I contratti di assicurazione sulla vita e di capitalizzazione aventi prevalente contenuto finanziario: le diverse conseguenze fiscali scaturenti dall'ibridismo della loro natura*

Vengono evidenziate le peculiarità delle polizze *unit linked* e *index linked* nelle quali, a differenza delle polizze di assicurazione sulla vita, il rischio di “performance” è a carico dell'assicurato. Trattasi di contratti, collocati prevalentemente attraverso la rete distributiva delle banche, con riguardo ai quali in dottrina si sta evidenziando il problema della qualificazione giuridica di quei contratti in cui coesistono e si combinano elementi assicurativi e finanziari. Una parte della dottrina qualifica tali

contratti come contratti misti in cui concorrono gli elementi di più negozi tipici che si fondono in un'unica causa che è quella di natura assicurativa. Altra parte della dottrina qualifica invece tali prodotti come finanziari e non assicurativi.

Un profilo interessante, sul piano sistematico, delle polizze in parola attiene alla configurabilità delle stesse quali donazioni indirette. Nel caso in cui il soggetto designato come beneficiario sia un soggetto non legato al contraente da un vincolo di mantenimento o dipendenza economica, viene evidenziato che la giurisprudenza di legittimità si è attestata pacificamente sulla posizione del riconoscimento a queste polizze della natura di donazione indiretta con la conseguenza che il regime fiscale ad esse applicabile sarebbe quello inerente alle polizze.

*Sottoponibilità a sequestro preventivo per reati tributari delle polizze sulla vita: la recente posizione dei giudici di legittimità*

L'articolo si sofferma poi sul sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente che, secondo una recente pronuncia dei giudici di legittimità, può avere ad oggetto anche i premi delle polizze vita già versati aventi come beneficiario un terzo.

Ciò in quanto, ad avviso della Suprema Corte, il divieto di sottoposizione ad azione esecutiva e cautelare di cui all'art. 1923 c.c. attiene esclusivamente alla definizione della garanzia patrimoniale di ordine civilistico e non riguarda la responsabilità penale derivante, nel caso in esame, da un reato di infedele ed omessa dichiarazione dei redditi ex artt. 4 e 5 del D.Lgs. n. 74 del 2000 cui segue il sequestro preventivo per equivalente funzionale alla successiva confisca.

Inoltre la Suprema Corte afferma che il carattere autonomo del diritto acquistato dal beneficiario ex art. 1920, terzo comma, c.c., a mente del quale "per effetto della designazione il terzo acquista un diritto proprio ai vantaggi dell'assicurazione" non esclude che i premi versati dall'indagato possano essere sottoposti a sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente perché a seguito del pagamento del premio il denaro non può considerarsi come definitivamente uscito dal patrimonio del contraente.

Si rileva che l'articolo è corredato da numerose e interessanti note sia di dottrina che di giurisprudenza. (GDA)

## Dottrina

ABRUZZESE E., “Il nuovo art. 20 del TUR: la certezza del diritto per ora (forse) rimane una chimera” <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>Pag. 20</b>
ALBANO G., BETTARINI M., “Diretta imputazione a patrimonio: rilevanza fiscale per i soggetti IAS <i>adopter</i> ” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 14</b>
BUSANI A., “Le operazioni dei fondi immobiliari e delle società di investimento immobiliare e non quotate” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 23</b>
CAPOLUPO S., “La deduzione delle somme restituite al soggetto erogatore” <b>(IRPEF)</b>	<b>“ 7</b>
CARDELLA P.L., “Accertamento – Il regime di indeducibilità dei costi <i>black list</i> e la diabolica prova contraria” <b>(ACCERTAMENTO (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 2</b>
CIANI F., “Scorpori aziendali “abusati”” <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>“ 21</b>
DI TANNO T., “La <i>web tax</i> europea: una misura innovativa ed emergenziale” <b>(VARIE)</b>	<b>“ 24</b>
FERRANTI G., “Il principio di competenza per le imprese che applicano i “nuovi OIC”” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 16</b>
GALARDO S.M., “Nuovi sviluppi in tema di consolidato nazionale” <b>(IRES)</b>	<b>“ 8</b>
GALLIO F., “Ai fini dell’imposta di registro rilevano gli effetti economici delle operazioni negoziali – Interpretazione dell’art. 20 del TUR alla luce della legge di bilancio 2018” <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>“ 21</b>
GALLIO F., “Non è stabile organizzazione la sede in cui si riuniscono i <i>manager</i> di una società estera” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 3</b>
GALLIO F., “Svalutazione di credito o perdita di valore: in base al carattere temporaneo o definitivo della rettifica” <b>(IRES)</b>	<b>“ 9</b>
GARCEA A., “I derivati di copertura nelle operazioni in valuta per le imprese OIC” <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 17</b>
LIBURDI D., SIRONI M., “Questioni di regime transitorio nella nuova tassazione dei dividendi” <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>“ 13</b>
MAYR S., FORT G., “La nuova definizione di stabile organizzazione (art. 162 del TUIR)” <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>“ 3</b>

RENDA A., STANCATI G., "L'efficacia temporale delle modifiche all'art. 20 del TUR" <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>Pag. 22</b>
ROLLE G., "La stabile organizzazione "da cantiere" e "da servizi" nelle convenzioni italiane" <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>" 4</b>
SALVINI O., "Rappresentazioni digitali di valore: la dichiarazione degli investimenti e delle attività finanziarie" <b>(VARIE)</b>	<b>" 25</b>
SANSONETTI D., "La disciplina interna della stabile organizzazione si conforma alle indicazioni BEPS" <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>" 5</b>
SELLA P., "Le novità 2008 per i dividendi dai "paradisi fiscali" <b>(REDDITI DI CAPITALE)</b>	<b>" 13</b>
STRIANESE L., "La poliedrica rilevanza fiscale del contratto di assicurazione" <b>(VARIE)</b>	<b>" 26</b>
TRAINOTTI A., PIAZZA M., "Le ipotesi negative nella nuova definizione di stabile organizzazione" <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>" 5</b>

### Prassi Amministrativa

Conclusioni Avvocato generale 3 maggio 2018, n. causa n. C-16/17 <b>(IVA)</b>	<b>" 20</b>
Ris. Agenzia delle Entrate 17 maggio 2018, n. 40/E <b>(IRES)</b>	<b>" 10</b>

### Giurisprudenza

#### Corte di Giustizia UE

Corte di Giust. UE 31 maggio 2018, n. 382/16 <b>(IRES)</b>	<b>" 10</b>
Corte di Giust. UE 12 giugno 2018, causa n. C-650/16 <b>(IRES)</b>	<b>" 11</b>

#### Corte Costituzionale

Corte Cost. 26 aprile 2018, n. 90 <b>(IRES)</b>	<b>" 11</b>
----------------------------------------------------	-------------

## Corte di Cassazione

Cass., sez. trib. 25 ottobre 2017, n. 25264 <b>(ACCORDI INTERNAZIONALI (Principi e norme generali))</b>	<b>Pag. 6</b>
Cass., sez. trib. 24 novembre 2017, n. 28064 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>“ 22</b>
Cass., sez. trib. 21 febbraio 2018, n. 4155 <b>(IRES)</b>	<b>“ 11</b>
Cass., sez. trib. 11 aprile 2018, n. 8893 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 19</b>
Cass., sez. trib. 4 maggio 2018, n. 10685 <b>(REDDITI DI IMPRESA)</b>	<b>“ 19</b>
Cass., sez. trib. 18 maggio 2018, n. 12237 <b>(IVA)</b>	<b>“ 20</b>
Cass., ordinanza 11 giugno 2018, n. 15115 <b>(IRAP)</b>	<b>“ 23</b>

## Commissioni tributarie di merito

Comm. trib. reg. della Lombardia 14 febbraio 2018, n. 615/1/18 <b>(IRES)</b>	<b>“ 12</b>
Comm. trib. reg. di Roma, 28 febbraio 2018, n. 1351/7/10/18 <b>(IRPEF)</b>	<b>“ 7</b>
Comm. trib. reg. di Milano, sez. XXI 23 marzo 2018, n. 1265 <b>(REGISTRO (Imposta di))</b>	<b>“ 23</b>
Comm. trib. prov. di Brescia 4 aprile 2018, n. 190/5/18 <b>(IRES)</b>	<b>“ 12</b>
Comm. trib. reg. della Lombardia 19 aprile 2018, n. 1807/18/18 <b>(IRES)</b>	<b>“ 12</b>
Comm. trib. prov. di Milano 23 aprile 2018, n. 1814/1/18 <b>(IRES)</b>	<b>“ 13</b>